

**EFFECTOS DEL VALOR DE REFERENCIA TRAS LA STC
13/2026. ANÁLISIS DE LA STSJ DE GALICIA 233/2026:
CAPACIDAD ECONÓMICA, SUBASTA ADMINISTRATIVA
Y GARANTÍAS DEL CONTRIBUYENTE**

***EFFECTS OF THE REFERENCE VALUE AFTER CONSTITUTIONAL
COURT RULING 13/2026. ANALYSIS OF THE HIGH COURT OF
JUSTICE OF GALICIA RULING 233/2026: ECONOMIC CAPACITY,
ADMINISTRATIVE AUCTION AND TAXPAYER GUARANTEES***

Rev. Boliv. de Derecho N° 42, julio 2026, ISSN: 2070-8157, pp. 868-883

Fernando
HERNÁNDEZ
GUIJARRO

ARTÍCULO RECIBIDO: 11 de mayo de 2026
ARTÍCULO APROBADO: 30 de junio de 2026

RESUMEN: El presente trabajo analiza la STSJ de Galicia 233/2026, de 23 de abril, relativa a una adjudicación en subasta administrativa en la que la base imponible del ITP se determina por el valor de referencia del inmueble, superior al precio efectivamente satisfecho por los adquirentes. A partir de la STC 13/2026, que declara constitucional este sistema, se examinan sus efectos sobre el principio de capacidad económica, la carga de la prueba, la comprobación individualizada y las garantías del contribuyente. El comentario sostiene que el caso evidencia los riesgos de convertir el valor de referencia en magnitud prevalente cuando existen datos singulares, como el precio de adjudicación en subasta, que reflejan una realidad económica distinta. La crítica se dirige principalmente al diseño legal del sistema y al alcance de su aval constitucional.

PALABRAS CLAVE: Valor de referencia; ITP-AJD; capacidad económica; subasta administrativa; comprobación de valores; buena administración; carga de la prueba; STC 13/2026.

ABSTRACT: *This paper analyses Galician High Court Judgment 233/2026, of 23 April, concerning an award in an administrative auction in which the taxable base for Transfer Tax is determined by the property's reference value, which is higher than the price actually paid by the purchasers. Based on Constitutional Court Judgment 13/2026, which declared this system constitutional, the paper examines its effects on the principle of economic capacity, the burden of proof, individualized verification and taxpayer guarantees. The commentary argues that the case reveals the risks of making the reference value the prevailing metric when there are unique data, such as the auction award price, that reflect a different economic reality. The critique is primarily directed at the legal design of the system and the scope of its constitutional backing.*

KEY WORDS: *Reference value; transfer tax; economic capacity; administrative auction; valuation; good administration; burden of proof; Constitutional Court Judgment 13/2026.*

SUMARIO: SUPUESTO DE HECHO.- DOCTRINA JURISPRUDENCIAL.- I. La construcción constitucional: STC 13/2026.- 2. El contexto de la jurisprudencia del Tribunal Supremo.- 3. La doctrina académica crítica sobre el valor de referencia.- COMENTARIO.- I. INTRODUCCIÓN.- II. EL VALOR DE REFERENCIA Y SU AVAL POR LA STC 13/2026.- III. EL DESPLAZAMIENTO DEL ART. 39 RITPAJD EN LAS SUBASTAS ADMINISTRATIVAS DE INMUEBLES CON VALOR DE REFERENCIA.- IV. INOBSERVANCIA PRÁCTICA DE LA COMPROBACIÓN INDIVIDUAL, SINGULAR Y MOTIVADA.- V. DE LA CAPACIDAD ECONÓMICA REAL A LA CAPACIDAD ECONÓMICA ADMINISTRATIVAMENTE SOBREDIMENSIONADA.- VI. SIMPLIFICACIÓN ADMINISTRATIVA FRENTE A LAS GARANTÍAS DEL CONTRIBUYENTE.- VII. CARGA DE LA PRUEBA, FACILIDAD PROBATORIA Y ASIMETRÍA INFORMATIVA.- VIII. BUENA ADMINISTRACIÓN Y CONFIANZA LEGÍTIMA.- CONCLUSIONES.

SUPUESTO DE HECHO

La Sentencia 233/2026, de 23 de abril, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, Sección Cuarta, rec. núm. 15548/2025, resuelve el recurso interpuesto frente a los acuerdos del TEAR de Galicia que desestimaron la solicitud de rectificación de autoliquidaciones y devolución de ingresos indebidos en el ITP-AJD, modalidad transmisiones patrimoniales onerosas, por la adquisición de una vivienda mediante subasta administrativa del Concello de Vigo.

Los hechos relevantes pueden sintetizarse del siguiente modo. La finca se adjudicó en subasta administrativa por un precio de 116.699,47 euros, importe sobre el que los contribuyentes presentaron inicialmente su autoliquidación del ITP. Posteriormente, a raíz de la implantación del nuevo sistema legal de valor de referencia, formularon una declaración complementaria en la que determinaron la base imponible por el valor de referencia entonces certificado, 178.898,80 euros, para más tarde solicitar la rectificación de dicha declaración al considerar que debía prevalecer el valor de adjudicación y que el valor de referencia excedía del valor de mercado del inmueble.

La Administración autonómica recabó informe de la Dirección General del Catastro conforme a los arts. 10.3 y 10.4 del TRLITPAJD y a la disposición final tercera del texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario. Dicho informe corrigió a la baja el valor de referencia hasta 163.902,10 euros. Sobre esa nueva cifra se recalculó la cuota y se acordó la devolución parcial de ingresos indebidos, minorando al mismo tiempo el recargo por presentación extemporánea asociado a la declaración complementaria.

• Fernando Hernández Guijarro

Profesor titular de Derecho Financiero y Tributario en la Universitat Politècnica de València. Doctor en Derecho por la Universitat de València. Abogado y Economista, no ejerciente. Ha trabajado en despachos profesionales de reconocido prestigio como Garrigues y Arco Abogados y Asesores Tributarios. Es autor de Ediciones Francis Lefebvre, Aranzadi y Tirant lo Blanch. Correo electrónico: fernando.hernandez@upv.es.

El dato determinante, desde la perspectiva de la capacidad económica, es la brecha entre el precio de adjudicación -116.699,47 euros- y el valor de referencia corregido -163.902,10 euros-. La diferencia absoluta asciende a 47.202,63 euros, de modo que la base imponible aplicada supera en un 40,45 % el importe efectivamente satisfecho por los adquirentes en la subasta administrativa. La controversia se centra, por tanto, en determinar si resulta admisible y conforme con el principio de capacidad económica y con el derecho a una buena administración que la base imponible del ITP, en una operación de venta pública del bien, se separe en tal medida del precio de adjudicación.

DOCTRINA JURISPRUDENCIAL

I. La construcción constitucional: STC 13/2026.

La STC 13/2026, de 12 de febrero, desestima la cuestión de inconstitucionalidad núm. 3631-2025 y declara conforme con el art. 31.1 CE el sistema legal instaurado por la Ley 11/2021, de 9 de julio, que erige el valor de referencia en criterio objetivo de determinación de la base imponible del ITP-AJD y del ISD cuando se trata de bienes inmuebles.

El Tribunal Constitucional parte de su jurisprudencia sobre el principio de capacidad económica para recordar su doble dimensión: como presupuesto de la imposición -prohibición de gravar riquezas inexistentes o puramente ficticias- y como medida del gravamen -exigencia de graduar la carga tributaria en atención a la intensidad con que dicha capacidad se manifiesta en cada contribuyente-. Sobre esa base, afirma que el legislador goza de un amplio margen para utilizar métodos objetivos de cuantificación de capacidades potenciales, siempre que exista una justificación objetiva y razonable y que se respeten los demás principios y garantías constitucionales.

En esta línea, la sentencia considera que la adquisición de un inmueble es un índice inequívoco de capacidad económica real y que su cuantificación mediante el valor de referencia, definido en la DF3ª de la Ley del Catastro Inmobiliario, elaborado a partir de precios comunicados por fedatarios públicos, mapas de ámbitos territoriales homogéneos y productos inmobiliarios representativos, y sometido a un factor de minoración para no superar el valor de mercado, constituye una opción legislativa legítima.

El Tribunal subraya dos elementos decisivos para su juicio de constitucionalidad: de un lado, que el sistema gravaría valores medios o potenciales cercanos al mercado y, de otro, que el legislador ha articulado vías para la estimación directa o corrección del resultado mediante la posibilidad de impugnar el valor de

referencia, ya sea promoviendo la rectificación de la autoliquidación o recurriendo la liquidación que lo aplique.

2. El contexto de la jurisprudencia del Tribunal Supremo.

La STC 13/2026 sitúa expresamente la reforma en el contexto de la jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre la comprobación de valores y el valor real. El Tribunal recuerda que la Sala Tercera declaró no idóneo, como regla general, el método de estimación por referencia a valores catastrales multiplicados por coeficientes del art. 57.I.b) LGT cuando no se acompañaba de una actividad comprobadora singular sobre el inmueble, como se afirmó, entre otras, en la STS 843/2018, de 23 de mayo, rec. 4202/2017¹.

Asimismo, la doctrina constitucional alude a la exigencia de comprobación *in situ* cuando se acudía al dictamen de peritos del art. 57.I.e) LGT, exigencia reiterada, por ejemplo, en la STS de 26 de noviembre de 2015 y en la STS 1179/2025, de 24 de septiembre. Estas resoluciones imponían a la Administración -como garantía del contribuyente- un estándar de motivación y singularización adecuado a los principios y garantías de los administrados, requiriendo la visita al inmueble o, al menos, una comprobación directa de sus características relevantes, y rechazando que la mera remisión a coeficientes genéricos o tablas catastrales bastara para modificar la base imponible².

La STC 13/2026 interpreta que la Ley 11/2021 responde precisamente a la conflictividad derivada de esta jurisprudencia y que la sustitución del valor real por el valor de referencia pretende canalizar la litigiosidad y dotar de seguridad jurídica al sistema, evitando la necesidad de acudir a procedimientos de comprobación del valor real dilatados, costosos y de resultado incierto. Esta constatación explica el sentido de la reforma, pero no elimina los problemas que surgen cuando la magnitud objetiva se separa de forma relevante del precio real satisfecho en una operación singular.

3. La doctrina académica crítica sobre el valor de referencia.

Frente a esta lectura, parte de la doctrina académica sostiene que la STC 13/2026 confiere un aval excesivamente amplio a un modelo cuyo núcleo no es tanto la aproximación al valor de mercado como la simplificación administrativa. La crítica no niega el margen del legislador para objetivar, sino que reprocha

¹ STS 843/2018, de 23 de mayo, rec. núm. 4202/2017, ECLI:ES:TS:2018:2186. En sentido coincidente, la STC 13/2026 cita también, entre las resoluciones recientes, la STS 1976/2024, de 17 de diciembre, ECLI:ES:TS:2024:6309.

² STS de 26 de noviembre de 2015, ECLI:ES:TS:2015:5162, y STS 1179/2025, de 24 de septiembre, ECLI:ES:TS:2025:4006, ambas citadas por la STC 13/2026 como expresión de la doctrina sobre la exigencia de comprobación *in situ* en dictámenes periciales de valoración.

al Tribunal Constitucional haber permitido rebajar el nivel de exigencia en dos planos: en la conexión entre el valor de referencia y la capacidad económica real, y en el diseño de garantías efectivas para que el contribuyente pueda corregir la presunción administrativa cuando se aparte de la realidad del inmueble concreto³.

En particular, la doctrina pone el acento en tres ideas: que el valor de referencia es una construcción *ex ante* y masiva que puede separarse en supuestos no excepcionales del valor real de mercado; que el sistema desplaza sobre el contribuyente la carga económica y técnica de restaurar la individualización perdida mediante mecanismos de impugnación; y que el Tribunal Constitucional otorga un peso muy intenso a la practicabilidad administrativa, hasta el punto de que la finalidad de reducir la litigiosidad y facilitar la gestión puede acabar prevaleciendo sobre el principio de capacidad económica como medida del gravamen.

COMENTARIO

I. INTRODUCCIÓN.

La STSJ de Galicia 233/2026 no puede entenderse al margen de la STC 13/2026. La Sala gallega reproduce extensamente el razonamiento constitucional para rechazar las alegaciones de inconstitucionalidad del valor de referencia, afirmar su conformidad con el art. 31.1 CE y justificar la prevalencia del dato catastral sobre el precio de adjudicación de la subasta administrativa. En particular, el tribunal pone de manifiesto que el art. 39 RITPAJD ha de interpretarse de acuerdo con la modificación introducida respecto de los bienes inmuebles, de modo que la previsión reglamentaria relativa a las subastas queda relegada a los restantes bienes o derechos o a los supuestos en los que los inmuebles carezcan de valor de referencia.

El verdadero objeto de crítica no es tanto la sentencia del TSJ, que se mueve en buena medida dentro del marco fijado por la STC 13/2026, sino el diseño legal del nuevo método, basado en el valor de referencia, y el aval constitucional que recibe. El fallo ordinario se convierte así en un claro ejemplo de los efectos prácticos más problemáticos de ese diseño: la desvinculación entre base imponible y capacidad económica realmente manifestada, la sustitución de la comprobación individualizada por una aplicación mecánica del valor de referencia y la traslación al contribuyente de los costes de corregir la presunción administrativa.

El caso gallego es especialmente expresivo por tres razones. Primera, porque la operación gravada no es una compraventa privada más, sino una adjudicación

3 MARÍN-BARNUEVO FABO, D. y HERRERO DE EGAÑA ESPINOSA DE LOS MONTEROS, J. M.: "La criticable declaración de constitucionalidad del valor de referencia: STC 13/2026, de 12 de febrero", *Revista Técnica Tributaria*, núm. 152, 2026, pp. 359-375; PLAZA VÁZQUEZ, A.: "«Valor de referencia»: cinco inconsistencias en la STC 13/2026, de 12 de febrero", *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, núm. 517, 2026, pp. 88-117.

en subasta administrativa, procedimiento que dota al precio de una cualificada objetividad procedimental. Segunda, porque la distancia entre precio y valor de referencia corregido supera el 40 %, lo que revela una sobreimposición cuantitativamente muy elevada para el adquirente de la vivienda. Y tercera, porque la sentencia explícita que el objetivo del sistema es configurar una base imponible que evite el procedimiento de comprobación del valor, aceptando de facto que la simplificación administrativa prevalezca sobre las garantías clásicas de singularización valorativa.

II. EL VALOR DE REFERENCIA Y SU AVAL POR LA STC 13/2026.

La STC 13/2026 legitima constitucionalmente un sistema en el que el valor de referencia se erige en base imponible ordinaria para los inmuebles, salvo que el valor declarado o el precio pactado sean superiores, en cuyo caso prevalece la mayor de estas magnitudes. El Tribunal subraya que el valor de referencia se construye a partir de información estadística de mercado, se singulariza con datos catastrales y se minoriza para no superar el valor de mercado, por lo que, en la generalidad de los casos, sería un indicador adecuado de la capacidad económica puesta de manifiesto con la adquisición.

Debe reconocerse que el razonamiento constitucional no parte de una mera comodidad administrativa desvinculada del mercado. El Tribunal Constitucional subraya que el valor de referencia se construye a partir de datos de mercado, se individualiza mediante información catastral y se somete a un factor de minoración. La objeción no reside, por tanto, en la ilegitimidad abstracta de toda técnica objetiva, sino en la intensidad con que el sistema desplaza la comprobación individualizada y traslada al contribuyente la carga de corregir sus desviaciones.

Desde esta perspectiva, la STC 13/2026 puede ser leída como una sentencia que, sin negar formalmente la vigencia de la doctrina del Tribunal Supremo sobre la necesidad de singularización y motivación suficiente en la comprobación de valores, facilita un cambio de paradigma: ya no se trata de verificar el valor real del bien mediante métodos que requieran actividad comprobadora, sino de aplicar un valor predeterminado por la Administración, presumiendo su adecuación, y de relegar la singularización a un escenario posterior, reactivo, a iniciativa y coste del contribuyente.

III. EL DESPLAZAMIENTO DEL ART. 39 RITPAJD EN LAS SUBASTAS ADMINISTRATIVAS DE INMUEBLES CON VALOR DE REFERENCIA.

Uno de los aspectos más relevantes de la STSJ de Galicia 233/2026 es la interpretación que realiza del art. 39 RITPAJD. Dicho precepto dispone que, en las transmisiones realizadas mediante subasta pública, notarial, judicial o

administrativa, servirá de base el valor de adquisición cuando consista en precio en dinero marcado por la Ley o determinado por autoridades o funcionarios idóneos para ello.

La regla reglamentaria respondía a una lógica clara. En una subasta pública, el precio de adjudicación no surge de una declaración unilateral del contribuyente ni de una negociación privada, sino de un procedimiento formalizado, competitivo y sometido a intervención pública. Por ello, históricamente ha operado como una referencia particularmente cualificada para determinar la base imponible.

La reforma de 2021 altera sustancialmente este esquema respecto de los bienes inmuebles. Conforme al art. 10.2 TRLITPAJD, en el caso de los inmuebles, su valor será el valor de referencia previsto en la normativa catastral a la fecha del devengo, salvo que el valor declarado o el precio pactado sean superiores, en cuyo caso prevalecerá la mayor de estas magnitudes. La consecuencia es que el art. 39 RITPAJD queda desplazado para los inmuebles con valor de referencia.

La STC 13/2026 asume expresamente esta conclusión al señalar que, en las subastas públicas -notariales, judiciales o administrativas-, la base imponible se determinará conforme al valor de referencia y no de acuerdo con el precio de remate, salvo que el valor de adquisición, el valor declarado o ambos sean superiores al valor de referencia. La STSJ de Galicia aplica de forma coherente esa doctrina. Desde el punto de vista técnico, la resolución ordinaria no resulta fácilmente censurable si se parte del marco legal y constitucional ya fijado. La crítica principal debe dirigirse, por tanto, al diseño normativo que priva al precio de adjudicación en subasta de su tradicional eficacia como expresión cualificada del valor de adquisición.

Ahora bien, esa conclusión legal no elimina la objeción material. El precio de subasta administrativa no es un dato irrelevante. Al contrario, constituye un elemento singular que debería activar, al menos, una exigencia reforzada de motivación cuando el valor de referencia lo supera de forma significativa. Si el sistema aspira a gravar una manifestación real de capacidad económica, resulta difícil aceptar sin reservas que una base imponible administrativa prevalezca automáticamente sobre el precio determinado en un procedimiento público de adjudicación, especialmente cuando la diferencia supera el 40 %.

IV. INOBSERVANCIA PRÁCTICA DE LA COMPROBACIÓN INDIVIDUAL, SINGULAR Y MOTIVADA.

La STSJ de Galicia adopta plenamente la tesis de que la aplicación del valor de referencia no constituye una comprobación de valores, sino la mera concreción de la regla legal sobre la base imponible del impuesto. Con ello, el estándar jurídico

y garantista construido por la Sala Tercera -STS 843/2018, STS 1976/2024, STS 1179/2025, entre otras- queda desplazado por la vía de la categoría jurídica: si no hay comprobación, no hay tampoco necesidad de justificar individualmente la adecuación del valor al bien concreto, ni de acudir físicamente al inmueble, ni de explicar por qué, pese a sus circunstancias singulares -estado de conservación, reformas necesarias o patologías-, la cifra administrativa sigue siendo representativa del mercado.

La crítica debe dirigirse aquí, de nuevo, a la STC 13/2026, en la medida en que es el propio Tribunal Constitucional quien habilita este desplazamiento. Al presentar el valor de referencia como un mecanismo objetivo de medición de capacidades potenciales y resaltar su construcción estadística y catastral, la sentencia constitucional invita a considerar que el esfuerzo individualizador exigido por la jurisprudencia del Tribunal Supremo deja de ser un requisito general de la actuación administrativa y pasa a convertirse en una excepción activable solo cuando el contribuyente impugna el resultado.

En el caso gallego, la consecuencia es que la Administración aplica directamente el valor de referencia corregido sin practicar comprobación singular alguna más allá de la efectuada en sede catastral, y el Tribunal jurisdiccional considera que ello es suficiente para entender cumplidas las exigencias constitucionales, pese a que el precio de adjudicación en subasta administrativa ofrecía un dato de realidad económica difícilmente despreciable. La crítica principal no debe dirigirse tanto a la resolución del TSJ de Galicia, que aplica el marco legal y constitucional vigente, cuanto al diseño normativo del sistema y al aval constitucional que recibe en la STC 13/2026.

V. DE LA CAPACIDAD ECONÓMICA REAL A LA CAPACIDAD ECONÓMICA ADMINISTRATIVAMENTE SOBREDIMENSIONADA.

El núcleo del problema se aprecia con especial claridad cuando se confronta la base imponible finalmente aplicada (163.902,10 euros) con el precio de adjudicación en la subasta administrativa (116.699,47 euros). La diferencia cuantitativa, superior al 40 %, permite sostener que, en este caso concreto, el sistema no se limita a objetivar la capacidad económica manifestada con la operación, sino que la cuantifica mediante una magnitud administrativa sustancialmente superior al coste real soportado por los adquirentes.

Conviene formular la crítica con precisión. No se trata de negar que la adquisición de un inmueble revele capacidad económica. La adquisición existe y exterioriza una manifestación patrimonial. El problema es la medida del gravamen. En supuestos como el analizado, el sistema corre el riesgo de transformar una capacidad económica real, la adquisición de la vivienda, en una capacidad

económica administrativamente sobredimensionada, al medirla mediante un valor que se separa de forma relevante del precio efectivamente satisfecho en una subasta administrativa.

El método del valor de referencia avalado por la STC 13/2026 conduce, en el caso resuelto por el TSJ de Galicia, a que los adquirentes soporten por su vivienda una carga fiscal muy superior a la que resultaría del precio efectivamente satisfecho. Ello obedece al cambio de paradigma introducido por la Ley 11/2021, pues la propia Sala reconoce que, bajo la normativa anterior y la regla del art. 39 RITPAJD, en una transmisión realizada mediante subasta administrativa habría prevalecido como base imponible el valor de adquisición.

La STC 13/2026 había insistido en que basta con que la capacidad económica exista, como riqueza real o potencial, en la generalidad de los casos contemplados por el legislador para salvar el principio del art. 31.1 CE. Pero esa afirmación resulta insatisfactoria cuando se proyecta sobre situaciones en las que el dato singular de la operación -el precio de una subasta administrativa- muestra una divergencia tan acusada con el valor de referencia. En tales supuestos, el principio de capacidad económica como medida del gravamen debería operar como límite material, exigiendo una aproximación más fidedigna al valor realmente exteriorizado.

El reproche doctrinal adquiere aquí toda su fuerza: el valor de referencia, presentado como una técnica neutra de objetivación, puede convertirse en un mecanismo de sobreimposición cuando se aplica sin matices a inmuebles que, por su estado, ubicación, circunstancias jurídicas o modo de realización, se sitúan significativamente por debajo del producto inmobiliario representativo del ámbito homogéneo de valor. En el caso de la STSJ de Galicia, la combinación de un procedimiento de subasta y de una necesidad relevante de reforma del inmueble para dotarlo de condiciones óptimas de habitabilidad sugiere que el valor de la vivienda podía ser sustancialmente inferior al tomado como base imponible.

VI. SIMPLIFICACIÓN ADMINISTRATIVA FRENTE A LAS GARANTÍAS DEL CONTRIBUYENTE.

La sentencia gallega insiste en que la finalidad de la reforma operada por la Ley 11/2021 es configurar una base imponible mínima y fija para los inmuebles, dotando de certeza a la determinación del valor imponible y evitando el dilatado y costoso procedimiento de comprobación del valor real, que se mantiene únicamente para los restantes bienes y derechos. Esta formulación reproduce el discurso de la STC 13/2026 y pone de manifiesto que la simplificación administrativa ha pasado de ser un objetivo loable para reducir la carga burocrática de los ciudadanos a constituir, en determinados supuestos, un componente de sobrecarga probatoria en la defensa de los derechos económicos del contribuyente.

El problema de esta simplificación es que se ha logrado a costa de vaciar de contenido, en la práctica, algunas de las garantías tradicionalmente asociadas a la comprobación de valores. La Administración ya no está obligada a motivar singularmente el valor asignado a un inmueble; basta con que aplique el valor de referencia. Y desde la perspectiva del contribuyente, el estándar de protección se transforma radicalmente: de un sistema en el que la Administración debía justificar la alteración de la base imponible, se pasa a otro en el que el valor administrativo goza de presunción de acierto práctico y es el ciudadano quien ha de desplegar los medios probatorios y técnicos necesarios para demostrar que la realidad económica es distinta.

La STSJ de Galicia ilustra con claridad este cambio de modelo al desestimar las alegaciones de los contribuyentes pese a la existencia de informes de tasación, alegaciones sobre el estado del inmueble y un precio de adjudicación en subasta pública sensiblemente inferior. La finalidad de reducir litigiosidad no puede justificar que la litigiosidad se desplace simplemente de la Administración al contribuyente. El conflicto no desaparece: cambia de sede, de carga y de coste.

VII. CARGA DE LA PRUEBA, FACILIDAD PROBATORIA Y ASIMETRÍA INFORMATIVA.

La STSJ de Galicia 233/2026 afirma que corresponde a los contribuyentes acreditar las alteraciones no reflejadas en el Catastro que inciden en el valor de referencia o demostrar que este es superior al valor de mercado. Asimismo, considera insuficientes los informes aportados, entre ellos una tasación para garantía hipotecaria, por entender que se trata de un valor técnico que no permite constatar que el valor de referencia corregido exceda del valor de mercado y que se basa en testigos de nueva construcción y factores de corrección.

Este enfoque pone de manifiesto un problema estructural de distribución de la carga de la prueba. La facilidad probatoria no es simétrica: la Administración dispone de la información catastral, de los datos de precios suministrados por notarios, del mapa de valores y de los módulos de valor medio elaborados por la Dirección General del Catastro, mientras que el contribuyente medio solo puede acceder, a su costa y en el mejor de los casos, a una tasación privada, a comparables de mercado y a documentación sobre el estado físico del inmueble.

La dificultad probatoria no deriva únicamente del coste de una tasación privada, sino de la asimetría informativa estructural entre la Administración y el contribuyente. La primera conoce la metodología, los módulos, los ámbitos homogéneos y los datos empleados; el segundo combate el resultado desde fuera del sistema, con medios indirectos y normalmente costosos. En tales condiciones, exigir al contribuyente que desmonte con precisión técnica el entramado

estadístico y catastral que sostiene el valor de referencia supone imponerle una carga particularmente intensa.

El art. 10.4 TRLITPAJD prevé que, cuando se impugne el valor de referencia, la Administración tributaria resolverá previo informe preceptivo y vinculante de la Dirección General del Catastro, emitido a la vista de la documentación aportada por el obligado tributario. Ese informe puede corregir el valor, como sucede en el caso analizado, pero su propia posición institucional refuerza la presunción de corrección del sistema. El contribuyente no se enfrenta solo a una cifra: se enfrenta a una estructura administrativa de valoración.

Desde una óptica constitucional, este desplazamiento de la carga probatoria conecta con la crítica formulada por la doctrina al considerar que la STC 13/2026 no ha ponderado suficientemente el impacto real de la presunción de acierto del valor de referencia sobre el derecho de defensa del contribuyente y sobre la efectividad de las garantías procedimentales previstas en la Ley General Tributaria.

VIII. BUENA ADMINISTRACIÓN Y CONFIANZA LEGÍTIMA.

Aunque la STSJ de Galicia rechaza la alegación de infracción del principio de confianza legítima sobre la base de que no existe un cambio de criterio administrativo sino una reforma legislativa aplicable ya al devengo del impuesto, el caso plantea cuestiones más profundas desde la perspectiva de la buena administración. La confianza legítima presenta aquí dificultades técnicas, porque no parece existir una actuación administrativa previa, clara e individualizada que genere una expectativa cualificada de mantenimiento de una determinada situación jurídica. Pero la buena administración ofrece un plano de análisis más fecundo.

En una subasta administrativa, el contribuyente puede albergar razonablemente la expectativa de que el precio de adjudicación tendrá relevancia fiscal. No porque exista un derecho subjetivo incondicionado a tributar por dicho precio tras la reforma de 2021, sino porque ese precio se ha determinado en un procedimiento público, competitivo y formalizado. Cuando el sistema prescinde de ese dato y aplica una base imponible superior en más de un 40 %, la respuesta administrativa debería ser especialmente cuidadosa en su motivación.

El principio de buena administración, conectado con los arts. 9.3 y 103.1 CE y desarrollado por la jurisprudencia contencioso-administrativa y por la doctrina académica, exige a la Administración algo más que la mera legalidad formal: impone deberes de objetividad, proporcionalidad, motivación suficiente y consideración de las circunstancias particulares de los administrados. Aplicar mecánicamente un valor de referencia, sin ponderar suficientemente el dato de una subasta

administrativa y sin someter a control reforzado la brecha entre precio y base imponible, resulta difícilmente conciliable con ese estándar⁴.

La crítica, una vez más, debe dirigirse en buena medida a la Ley y a su respaldo de constitucionalidad, que no extrae todas las consecuencias de la conexión entre el valor de referencia y el principio de buena administración. Al poner el acento en la practicabilidad administrativa y en la reducción de la litigiosidad -producida, en buena medida, por una práctica administrativa reiteradamente censurada por el Tribunal Supremo-, la sentencia constitucional deja en segundo plano la exigencia de que la actuación pública sea comprensible y razonable para el ciudadano medio, especialmente cuando se trata de gravar su patrimonio en contextos económicos difíciles y complejos.

CONCLUSIONES

La STSJ de Galicia 233/2026 constituye un ejemplo paradigmático de los efectos problemáticos que el valor de referencia puede producir en la práctica. El caso muestra que, bajo la apariencia de una técnica de objetivación neutral y de una mayor seguridad jurídica, el sistema puede llegar a imponer bases imposables que se separan en más de un 40 % del precio efectivamente satisfecho por el contribuyente en una subasta administrativa. Esta situación no se producía con la misma intensidad bajo la regulación anterior y la jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre comprobación de valores.

El comentario ha tratado de mostrar que la crítica principal debe dirigirse a la aceptación constitucional del valor de referencia, y no tanto a la sentencia de la jurisdicción ordinaria que se limita a aplicar el marco establecido. La STC 13/2026 ha avalado un modelo que privilegia la practicabilidad administrativa sobre la individualización de la base imponible, desplaza la carga de la prueba hacia el contribuyente y debilita, en la práctica, el principio de buena administración.

Desde una perspectiva de política legislativa y jurisprudencial, el caso gallego invita a replantear el equilibrio entre eficiencia y garantías. Aun aceptando la objetivación como técnica legítima, habría sido posible diseñar un modelo en el que el valor de referencia operara como presunción menos rígida, dotando de mayor relevancia a datos singulares de mercado como el precio de adjudicación en subasta y exigiendo a la Administración un plus de motivación cuando la divergencia entre ambos valores fuera cuantitativamente significativa.

⁴ Sobre el principio de buena administración en el ámbito tributario, vid. ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J.: “El principio de buena administración como nuevo paradigma jurídico y su aplicación en el ámbito tributario: régimen normativo, naturaleza jurídica y contenido”, *Nueva Fiscalidad*, núm. 1, 2022, pp. 23-66.

El valor de referencia puede ser útil como índice de alerta, como señal de riesgo o como instrumento auxiliar para seleccionar operaciones que merezcan comprobación. Lo que resulta mucho más discutible y, en mi opinión, constitucionalmente insatisfactorio, es convertirlo en base imponible prevalente del inmueble sin una comprobación administrativa previa suficientemente individualizada o sin una motivación reforzada en los casos de divergencia significativa.

Porque entonces la Administración deja de probar para empezar a presumir; y el ciudadano deja de ser administrado para convertirse en revisor de la Administración. Un sistema así puede ser eficaz. Pero la eficacia, en Derecho, no es la última palabra. Con el debido respeto, la STC 13/2026 supone un paso atrás en la construcción garantista del Derecho Financiero y Tributario, en la medida en que permite sustituir la comprobación individualizada por una presunción administrativa cuya corrección queda principalmente en manos del contribuyente.

BIBLIOGRAFÍA

ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J.: “El principio de buena administración como nuevo paradigma jurídico y su aplicación en el ámbito tributario: régimen normativo, naturaleza jurídica y contenido”, *Nueva Fiscalidad*, núm. 1, 2022.

FALCÓN Y TELLA, R.: “Valor real y comprobación por aplicación de coeficientes a los valores catastrales: STS de 23 de mayo de 2018”, *Quincena Fiscal*, núm. 15-16, 2018.

HERNÁNDEZ GUIJARRO, F.:

- “El Tribunal Constitucional ante el ‘valor de referencia’: análisis crítico de la STC 13/2026 y su aval de la eficacia y comodidad administrativa frente a la capacidad económica real del contribuyente”, IDIBE, 1 de abril de 2026.
- “La prueba y la motivación en la doctrina del Tribunal Supremo ante la reforma del ‘valor de referencia’”, *Quincena Fiscal*, núm. 9, 2021.

MARÍN-BARNUEVO FABO, D. y HERRERO DE EGAÑA ESPINOSA DE LOS MONTEROS, J. M.: “La criticable declaración de constitucionalidad del valor de referencia: STC 13/2026, de 12 de febrero”, *Revista Técnica Tributaria*, núm. 152, 2026.

PLAZA VÁZQUEZ, A.: “«Valor de referencia»: cinco inconsistencias en la STC 13/2026, de 12 de febrero”, *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, núm. 517, 2026.

