

INDICE GENERAL

2

NOVEDADES NORMATIVAS

3

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

7

TRIBUTOS MUNICIPALES

27

NOVEDADES NORMATIVAS**3**

- LEY 36/2014, DE 26 DE DICIEMBRE, DE PRESUPUESTOS GENERALES DEL ESTADO PARA EL AÑO 2015 4
- ORDEN HAP/2374/2014, DE 11 DE DICIEMBRE, POR LA QUE SE APRUEBAS LOS PRECIOS MEDIOS DE VENTA APLICABLES EN LA GESTIÓN DEL IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS, IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES E IMPUESTO ESPECIAL SOBRE DETERMINADOS MEDIOS DE TRANSPORTE 6

**TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS****7****TEMAS FISCALES**

- LA TRIBUTACIÓN DE LAS OPERACIONES DE DECLARACIÓN DE OBRA NUEVA EN EL IMPUESTO SOBRE ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS
Juan Calvo Vérguez. Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Extremadura 8

TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

- DELIMITACIÓN IVA/ITP 20
- IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES 24

**TRIBUTOS MUNICIPALES****27****CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS**

- RECTIFICACIÓN DE ESCRITURA DE DISOLUCIÓN DE SOCIEDAD DE GANANCIALES 28
- APORTACIÓN DE INMUEBLE A SOCIEDAD LIMITADA 29

CONSULTAS TM¹

- DACIÓN EN PAGO DE LA VIVIENDA HABITUAL 30
- PACTOS ENTRE PARTES 31

¹ Consultas TM son realizadas al Departamento Fiscal en relación a tributos municipales.

Novedades Normativas

- **LEY 36/2014, DE 26 DE DICIEMBRE, DE PRESUPUESTOS GENERALES DEL ESTADO PARA EL AÑO 2015** 4
- **ORDEN HAP/2374/2014, DE 11 DE DICIEMBRE**, POR LA QUE SE APRUEBAS LOS PRECIOS MEDIOS DE VENTA APLICABLES EN LA GESTIÓN DEL IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS, IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES E IMPUESTO ESPECIAL SOBRE DETERMINADOS MEDIOS DE TRANSPORTE 6

NOVEDADES NORMATIVAS

LEY 36/2014, DE 26 DE DICIEMBRE, DE PRESUPUESTOS GENERALES DEL ESTADO PARA EL AÑO 2015.

Recojemos a continuación las principales novedades relativas a normas tributarias.

TÍTULO VI Normas tributarias

CAPÍTULO I Impuestos Directos

Sección 1.^a Impuesto sobre el patrimonio.

Artículo 61. Impuesto sobre el Patrimonio durante 2015.

Con efectos de 1 de enero de 2015 y vigencia indefinida, se modifica el apartado segundo del artículo único del Real Decreto-ley 13/2011, de 16 de septiembre, por el que se restablece el Impuesto sobre el Patrimonio, con carácter temporal, que queda redactado de la siguiente forma:

«Segundo. Con efectos desde 1 de enero de 2016, se introducen las siguientes modificaciones en la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio:

Uno. Se modifica el artículo 33, que queda redactado de la siguiente forma:

«Artículo 33. Bonificación general de la cuota íntegra.

Sobre la cuota íntegra del impuesto se aplicará una bonificación del 100 por ciento a los sujetos pasivos por obligación personal o real de contribuir.»

Dos. Se derogan los artículos 6, 36, 37 y 38.»

Sección 2.^a Impuestos locales.

Artículo 62. Coeficientes de actualización de valores catastrales del artículo 32.2 del texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario.

Uno. Los coeficientes de actualización de valores catastrales a que se refiere el apartado 2 del artículo 32 del texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, quedan fijados para 2015 con arreglo al siguiente cuadro:

Año de entrada en vigor ponencia de valores	Coefficiente de actualización
1984, 1985, 1986 y 1987	1,13
1988	1,12
1989	1,11
1990, 1994, 1995, 1996, 1997, 1998, 1999, 2000, 2001 y 2002	1,10
2003	1,06
2006	0,83
2007	0,80
2008	0,73
2009	0,78

Dos. Los coeficientes previstos en el apartado anterior se aplicarán en los siguientes términos:

- Cuando se trate de bienes inmuebles valorados conforme a los datos obrantes en el Catastro Inmobiliario, se aplicará sobre el valor asignado a dichos bienes para 2014.
- Cuando se trate de valores catastrales notificados en el ejercicio 2014, obtenidos de la aplicación de Ponencias de valores parciales aprobadas en el mencionado ejercicio, se aplicará sobre dichos valores.
- Cuando se trate de bienes inmuebles que hubieran sufrido alteraciones de sus características conforme a los datos obrantes en el Catastro Inmobiliario, sin que dichas variaciones hubieran tenido efectividad, el coeficiente se aplicará sobre el valor asignado a tales inmuebles, en virtud de las nuevas circunstancias, por la Dirección General del Catastro, con aplicación de los módulos que hubieran servido de base para la fijación de los valores catastrales del resto de los bienes inmuebles del municipio.

CAPÍTULO II Impuestos Indirectos

Sección única. *Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.*

Artículo 63. *Escala por transmisiones y rehabilitaciones de grandezas y títulos nobiliarios.*

Con efectos de 1 de enero de 2015, la escala a que hace referencia el párrafo primero del artículo 43 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, será la siguiente:

ESCALA	Transmisiones directas (Euros)	Transmisiones transversales (Euros)	Rehabilitaciones y reconocimiento de títulos extranjeros (Euros)
1.º Por cada título con grandeza	2.699	6.766	16.222
2.º Por cada grandeza sin título	1.930	4.837	11.581
3.º Por cada título sin grandeza	769	1.930	4.643

Artículo 64. *Exención para los fondos de capital riesgo.*

Con efectos de 1 de enero de 2015 y vigencia indefinida, el apartado 20.4 de la letra B del apartado I del artículo 45 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, queda redactado de la siguiente forma:

«4. Los fondos de titulización hipotecaria, los fondos de titulización de activos financieros, y los fondos de capital riesgo estarán exentos de todas las operaciones sujetas a la modalidad de operaciones societarias.»

Disposición adicional Trigésima segunda. Interés legal del dinero.

Uno. De conformidad con lo dispuesto en el artículo 1 de la Ley 24/1984, de 29 de junio, sobre modificación del tipo de **interés legal del dinero**, éste queda establecido en el **3,50 por ciento** hasta el 31 de diciembre del año 2015.

Dos. Durante el mismo periodo, el **interés de demora** a que se refiere al artículo 26.6 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, será del **4,375 por ciento**.

NOVEDADES NORMATIVAS

ORDEN HAP/2374/2014, DE 11 DE DICIEMBRE, POR LA QUE SE APRUEBAS LOS PRECIOS MEDIOS DE VENTA APLICABLES EN LA GESTIÓN DEL IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS, IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES E IMPUESTO ESPECIAL SOBRE DETERMINADOS MEDIOS DE TRANSPORTE

El artículo 57 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, establece como uno de los medios para la comprobación de valores el de precios medios en el mercado, que se ha considerado como idóneo para la comprobación de valores de los medios privados de transporte, aprobándose para cada ejercicio una Orden del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas en la que se han recogido los precios en el mercado no sólo de los automóviles de turismo, vehículos todo terreno y motocicletas, sino también los de las embarcaciones de recreo.

En aplicación de lo anterior, la Orden de 30 de enero de 1987 aprobó los precios medios de venta utilizables como medio de comprobación, tanto en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados como en el entonces Impuesto General sobre las Sucesiones. Dichos precios medios de venta han venido siendo actualizados para los diferentes años por sucesivas Ordenes del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas. La última actualización realizada se ha llevado a efecto por la Orden HAP/2367/2013, de 11 de diciembre, en la que se establecía, como se hace en esta Orden, que los precios medios de venta pudieran utilizarse como medios de comprobación del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.

En el mismo sentido, la Orden de 4 de julio de 2001, por la que se aprueba el modelo de declaración-liquidación que debe utilizarse en las transmisiones de determinados medios de transportes usados sujetas al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, establece que para la práctica de la liquidación se podrán tomar en cuenta los precios medios de venta establecidos anualmente en Orden Ministerial.

Para la elaboración de las tablas de modelos y precios se han utilizado las publicaciones de las asociaciones de fabricantes y vendedores de medios de transporte, así como las indicaciones y características técnicas sobre nuevos vehículos aportadas por los propios fabricantes.

Esta Orden mantiene la tabla de porcentajes de depreciación contenida en el anexo IV de la Orden de 15 de diciembre de 1998, por considerar que sigue siendo adecuada a la realidad del mercado del automóvil y a la depreciación que sufren los vehículos.

Se incluyen bajo un mismo encabezamiento los datos técnicos correspondientes a los vehículos, con la potencia expresada en kilovatios (kW), y se incorpora, para los vehículos comercializados desde enero de 2008, el nivel de emisiones de CO₂, expresada en gramos por kilómetro (gr/km). Como en años anteriores, se mantiene también como dato identificativo de los modelos, la potencia de los motores en caballos de vapor (cv), por ser datos de carácter comercial y general que sirven para identificar algunos de los modelos de automóviles. Asimismo, se conserva, como otro elemento para diferenciar algunos modelos de automóviles, cuya denominación se mantiene a lo largo del tiempo, el periodo de su comercialización, dado que algunos vehículos, aun siendo diferentes, mantienen su misma denominación comercial durante un gran número de años. A su vez, los precios medios de los diversos tipos de motocicletas se siguen diferenciando en función del tamaño de su motor, expresado mediante los centímetros cúbicos del mismo, elevando las cuantías de las de mayor cilindrada, dado que mantienen a lo largo del tiempo un mayor valor de mercado.

Como el año anterior, en lo que se refiere al Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, para adecuar dicha valoración a los criterios de la Unión Europea, se mantiene la fórmula que elimina del valor de mercado, a efectos de dicho impuesto, la imposición indirecta ya soportada por el vehículo usado de que se trate.

Por todo lo anterior procede actualizar para el año 2015 los precios medios de venta y los porcentajes aplicables a los mismos. Para consultar el texto íntegro pinche en el siguiente enlace:

<https://www.boe.es/boe/dias/2014/12/19/pdfs/BOE-A-2014-13180.pdf>

Tributos Oficinas Liquidadoras

- TEMAS FISCALES

- LA TRIBUTACIÓN DE LAS OPERACIONES DE DECLARACIÓN DE OBRA NUEVA EN EL IMPUESTO SOBRE ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

- » Juan Calvo Végez. Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Extremadura 8

- TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

- DELIMITACIÓN IVA/ITP

- » Urbanizador de terrenos 20

- IMPUESTO SOBRE SUCESIONES

- » Grupo III de parentesco en los descendientes por afinidad en supuestos de fallecimiento del cónyuge que originó dicha relación 24

TEMAS FISCALES

La tributación de las operaciones de declaración de obra nueva en el impuesto sobre actos jurídicos documentados¹

JUAN CALVO VÉRGEZ. *Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Extremadura.*

SUMARIO

- I. CONSIDERACIONES GENERALES.
- II. LA DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE DEL IAJD EN LAS OPERACIONES DE OTORGAMIENTO DE ESCRITURA DE DECLARACIÓN DE OBRA NUEVA. PRINCIPALES SITUACIONES CONFLICTIVAS
 - A. La necesaria delimitación del concepto “Coste de la obra”.
 - B. Criterios o parámetros susceptibles de ser tomados en consideración de cara a la determinación del valor real.
 - C. Análisis de las principales situaciones conflictivas susceptibles de llegar a plantearse.
 - D. Recapitulación.
- IV. LA APLICACIÓN DEL IAJD EN LAS ESCRITURAS DE MODIFICACIÓN DE OBRA NUEVA Y DE DIVISIÓN HORIZONTAL Y EN LAS ESCRITURAS DE CANCELACIÓN DE INSCRIPCIÓN DE OBRA NUEVA.

I. Consideraciones generales

Como es sabido por escritura de declaración de obra nueva cabe entender aquélla en virtud de la cual se formaliza el nacimiento al mundo jurídico de una nueva construcción. La declaración de obra nueva constituye así un acto jurídico unilateral que tiene por objeto la constancia documental ante notario de la existencia de una obra nueva, a efectos de su acceso al Registro de la Propiedad.

¿Ha de quedar sujeta esta figura a la tributación por la cuota variable del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados (IAJD)? En contra de su sujeción al citado gravamen podría argumentarse que la declaración de obra nueva no representa una declaración de voluntad susceptible de producir consecuencias jurídicas. De hecho, a través de la misma no resulta posible apreciar una manifestación concreta de capacidad económica.

No obstante los argumentos anteriores son fácilmente rebatibles². De entrada nos hallamos en presencia de un acto jurídico de carácter voluntario y productor de efectos jurídicos patrimoniales. Mediante su realización sí que queda puesta de manifiesto la capacidad contributiva del sujeto pasivo.

Es más, la propia legislación urbanística considera a este respecto que el contenido urbanístico de la propiedad inmobiliaria se integra a través de la adquisición sucesiva de los derechos a urbanizar, al aprovechamiento urbanístico, a edificar y a la edificación, una vez ejecutada la misma y concluida con sujeción a la licencia otorgada. Este último derecho sería el que integraría el contenido de la escritura de declaración de obra nueva.

A la luz de estas consideraciones parece lógico pensar que, a través de la declaración de obra nueva, no sólo se deja constancia de que la edificación se encuentra físicamente terminada, sino que también se ha adquirido el derecho a lo edificado.³

1 El presente trabajo se enmarca en el Proyecto de Investigación “LA COORDINACIÓN FISCAL DESDE LA PERSPECTIVA DEL ORDENAMIENTO DE RÉGIMEN COMÚN” (DER2012-39342-C03-03) financiado por el Ministerio de Economía y Competitividad y cuyo Investigador Principal es el Prof. Dr. D. Juan Calvo Vérguez.

2 Así tuvimos ocasión de ponerlo de manifiesto en su día en nuestra Monografía La tributación de las operaciones inmobiliarias en la cuota gradual del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados, Thomson-Reuters, Madrid, 2010, págs. 175 y ss.

3 Véase en este sentido CALVO ORTEGA, R., “La tributación de la declaración de obra nueva”, Crónica Tributaria, núm. 7, 1973, págs. 103 a 110.

Por nuestra parte estimamos que, al no producirse transmisión ni operación societaria alguna, la declaración de obra nueva quedará sujeta a la cuota gradual, ya que presenta un contenido valuable.

Dentro de nuestra doctrina administrativa, tradicionalmente el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) ha venido rechazando que las escrituras de declaración de obra nueva puedan gozar de exención en la Modalidad de AJD, al no tratarse de la adquisición de un derecho.

En esta línea se sitúan, entre otras, las Resoluciones del citado Tribunal de 4 de noviembre de 1987 y de 25 de abril de 1990. Un criterio distinto sostuvo, sin embargo, el TS en su Sentencia de 12 de noviembre de 1998, al afirmar que *“La palabra ‘derecho’ no es un concepto limitado a una consecuencia de una transmisión patrimonial onerosa y la inscripción en el Registro de la Propiedad de la obra nueva de un inmueble supone la adquisición de un derecho, gozando en consecuencia el documento notarial de exención”*.

Igualmente resulta factible efectuar la declaración de obra nueva en construcción, teniendo presente en este caso que la declaración en cuestión podrá realizarse, bien por el valor de lo construido hasta ese preciso instante (otorgándose entonces a la finalización de la obra una nueva escritura pública que tributaría por la parte no incluida en la anterior), o bien por el valor total estimado de la obra completa, en cuyo caso sólo tributaría una segunda escritura pública en el supuesto de que el valor final difiriese del declarado en la primera escritura.

Repárese que en aquellos casos en los que la declaración de obra nueva se realiza mientras la obra está en construcción se origina un acto jurídico de documentación compleja que suele requerir de la presencia de dos instrumentos inscribibles en el Registro de la Propiedad: de una parte, la escritura de declaración de obra nueva en construcción; y, de otra, un acta notarial posterior de terminación de la obra.

II. La determinación de la base imponible del IAJD en las operaciones de otorgamiento de escritura de declaración de obra nueva. Principales situaciones conflictivas

En la escritura de declaración de obra nueva la base imponible del IAJD estará constituida por el valor real de coste de la obra nueva que se declara, de acuerdo con lo establecido por el art. 70.1 del Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (RITPyAJD), de conformidad con el cual *“La base imponible en las escrituras de declaración de obra nueva estará constituida por el valor real del coste de la obra nueva que se declare”*⁴.

Por su parte el apartado segundo del citado precepto establece que en la constitución de edificios en régimen de propiedad horizontal la base imponible incluirá tanto el valor real del coste de la obra nueva como el valor real del terreno⁵.

Al amparo de la actual redacción reglamentaria, el adjetivo “real” se sitúa a continuación del término “valor”, a diferencia de lo que sucedía, por ejemplo, durante la vigencia del antiguo Texto Refundido de 1960, en el que dicho adjetivo calificaba al “coste”.

La base imponible no queda pues integrada por el “coste real”, sino por el “valor real del coste”⁶.

Así tuvo oportunidad de precisarlo el Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Asturias en su Sentencia de 19 de septiembre de 2008, al afirmar que *“La base imponible quedará integrada por el valor real del coste de la obra nueva que se declare, resultando no obstante posible la realización de una comprobación de valores. De cualquier manera lo que habrá de valorarse es lo que realmente costó la ejecución de la obra y no la valoración en sí del inmueble como resultado final de la obra nueva”*.

En esta misma línea se sitúa la Sentencia del TSJ. de Castilla-La Mancha de 22 de abril de 2008, relativa igualmente a la determinación de la base imponible a efectos del IAJD de una escritura de declaración de obra nueva, y en la que se puso igualmente de manifiesto que en estos casos ha de estarse al valor real del coste de la misma, debiendo en consecuencia valorarse el coste de ejecución de la obra y no el valor del inmueble terminado.

4 Inicialmente, sin embargo, esto es, durante la vigencia del antiguo Impuesto sobre el Timbre, la base imponible quedaba integrada por el valor que a la obra nueva se otorgase en el documento, con exclusión del importe del solar y sin perjuicio de la eventual comprobación reglamentaria que pudiera llegar a producirse. Así se encargaba de establecerlo el art. 9.4 del antiguo Texto Refundido de 3 de marzo de 1960.

5 Dicha precisión permite estimar que cuando sobre un terreno se realiza una construcción que ha de incorporarse al Registro de la Propiedad requiriéndose la formalización de una escritura de declaración de obra nueva lo que se gravará será el valor de coste de la obra nueva, dado que el terreno ya formaba parte del patrimonio del sujeto pasivo, al cual se le añade una nueva construcción que pasa a constituir el elemento integrante del inmueble, constituido por el terreno y la construcción.

6 Véase a este respecto ORÓN MORATAL, G., “Cuantificación del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados que grava las escrituras públicas de declaración de obra nueva y división de la propiedad horizontal”, Revista Técnica Tributaria, núm. 79, 2007, págs. 81 a 96.

Cabría sin embargo, a juicio del Tribunal, la posibilidad de efectuar una comprobación de valores, limitada a si el coste real y efectivo de la obra es o no el declarado por el interesado.⁷

Habrá de ser pues el sujeto pasivo el que declare el primero, procediendo por su parte la Administración a efectuar la comprobación de valores respecto al segundo. De este modo ambos valores podrán diferir, a pesar de que la declaración se haya efectuado correctamente.

Por tanto, y tal y como tendremos ocasión de precisar a lo largo del presente trabajo, en la declaración de obra nueva (que implica la modificación de la descripción física del inmueble) la base imponible del Impuesto queda constituida por el valor del aspecto físico modificado. Y, dado que el objeto o contenido de la escritura es añadir al patrimonio del propietario la nueva construcción realizada que, a partir de ese momento y a efectos registrales, pasa a ser elemento integrante del inmueble, lo que se somete a gravamen es el valor de dicha construcción, sin incluir el terreno, en tanto en cuanto éste último ya forma parte del patrimonio del interesado. Por su parte, en la escritura de división horizontal el objeto o contenido de la misma es establecer un determinado régimen jurídico para el inmueble en su totalidad, integrado tanto por el terreno como por la construcción. Por ello, y de acuerdo con lo señalado en el art. 70 del Reglamento del IAJD, habrá de incluirse en la base imponible el valor de ambos elementos, a saber, el valor real de coste de la obra nueva determinado en la fecha en que ésta se realizó según la correspondiente escritura notarial (sin la aplicación de ningún tipo de coeficiente de actualización) y el valor real del terreno en la fecha del otorgamiento de la escritura de división horizontal.⁸

I. LA NECESIDAD DELIMITACIÓN DEL CONCEPTO “COSTE DE LA OBRA”.

¿Qué hemos de entender a este respecto por “coste de la obra”? El mismo queda integrado por la totalidad de los costes en los que se haya incurrido de cara a la ejecución de la obra, ya sean directos o indirectos, siempre y cuando formen parte del coste de la obra ejecutada.⁹

No obstante en tanto en cuanto, como acabamos de indicar, resulta igualmente posible efectuar la declaración de obra nueva en construcción, la declaración podrá realizarse bien por el valor de lo construido hasta ese momento (circunstancia que motivaría

7 Véanse igualmente las Sentencias de este mismo Tribunal de 30 de abril de 2008 y de 14 de julio y 17 de noviembre de 2009, en las que el citado Tribunal volvió a poner de manifiesto que ha de estarse al valor real del coste de la obra, debiendo procederse a valorar el coste de ejecución de la obra y no el valor del inmueble terminado. De cara a dicha determinación, estima el Tribunal que cabrá la posibilidad de efectuar una comprobación de valores, si bien limitada a si el coste real y efectivo de la obra es el declarado por el interesado. El hecho de que el cálculo del valor de la obra se efectuase de acuerdo con el módulo ponderado que se fija en materia de viviendas de protección oficial se estima como motivación insuficiente. En esta misma línea se sitúa la Sentencia del citado Tribunal de 14 de julio de 2009, reiterándose que ha de estarse al valor real del coste de la misma, debiendo entrar a valorarse el coste de ejecución de la obra y no el valor del inmueble terminado, sin perjuicio de que cupiese la posibilidad de acometer un procedimiento de comprobación de valores, limitada a si el coste real y efectivo de la obra fue el declarado por el interesado. Y, tal y como se ha señalado, el hecho de que el cálculo del valor de la obra se efectuase de acuerdo con el módulo ponderado que se fija en materia de viviendas de protección oficial se estima como motivación insuficiente, resultando en consecuencia la anulación procedente. También el TSJ. de Aragón tiene declarado a este respecto en su Sentencia de 30 de marzo de 2011 que, de cara a la determinación del valor real de la obra, ha de valorarse el coste de ejecución de la misma y no el valor del inmueble terminado. Asimismo la Sentencia del TSJ. de Castilla-La Mancha de 11 de julio de 2013 reitera que ha de valorarse el coste de ejecución de la obra y no el valor del inmueble terminado, resultando improcedente a tal efecto la utilización del valor de tasación a efectos de subasta. Por su parte la STS de 11 de abril de 2013, tras reiterar que en la declaración de obra nueva la base imponible es el coste de la obra, su ejecución material, y no es el valor del inmueble, añade además que dicha base no incluye el IVA, las tasas, los precios públicos, los honorarios, el beneficio industrial ni otros conceptos.

8 Véase en este sentido la contestación de la Dirección General de Tributos (DGT) a Consulta de 12 de febrero de 2014.

9 Así, por ejemplo, estima la DGT en contestación a Consulta de 20 de noviembre de 2003 que pueden formar parte del coste de la obra ejecutada, entre otros, la tasa por licencia de obras, el beneficio industrial obtenido, los honorarios percibidos por un arquitecto, etc. En cambio el valor del solar en ningún caso forma parte de la base imponible, tal y como tuvo oportunidad de precisar el TEAC, entre otras, en su Resolución de 30 de mayo de 1988. En esta misma línea se sitúa la contestación de la DGT a Consulta de 5 de noviembre de 2009, en la que se reitera que en dicho caso habrá que estar al valor real del coste de la obra nueva que se declare. Y, tratándose de una escritura de constitución del edificio en régimen de propiedad horizontal, procede la inclusión del valor real de coste de la obra nueva y del valor real del terreno. Tal y como precisa la DGT en la citada Resolución, la declaración de obra nueva y la división horizontal únicamente tienen por finalidad modificar la situación del inmueble en el registro de la propiedad, ya sea su configuración física (mediante la declaración de obra nueva) o su configuración jurídica, mediante la constitución de la división horizontal. Concretamente a través de la declaración de obra nueva se declara la existencia o la construcción de una edificación. Y mediante la constitución del régimen de división horizontal se divide un inmueble en diversos pisos independientes, asignando a cada uno un coeficiente de participación en los elementos comunes de todo el edificio, necesarios para el adecuado uso y disfrute de los distintos pisos independientes, siendo tal cuota inherente e inseparable a la propiedad del piso, con el que forma una unidad aún cuando recaigan sobre distintos objetos y tengan distinto alcance. En cambio, lo que no modifican ninguna de las referidas declaraciones es la titularidad de la finca, que, ya sea una en pro indiviso o varias en régimen de propiedad horizontal, siguen perteneciendo al mismo o mismos titulares que antes de llevarse a cabo dichas declaraciones. Así las cosas, si lo que se pretende es que cada vecino tenga, no una participación indivisa en el conjunto del edificio, sino la propiedad exclusiva de una o varias viviendas, será necesario realizar un acto independiente de los anteriores (la disolución del condominio existente), adjudicando a los distintos titulares la propiedad de los pisos en proporción a su participación en la propiedad de la totalidad del inmueble. Y si, en el mismo documento o contrato en que se lleva a cabo la declaración de obra nueva y división horizontal, se incluye una convención o acuerdo dirigido a disolver el pro indiviso existente sobre el edificio, habría que concluir que, conforme a lo establecido en el art. 4 del RDLeg. 1/1993, la disolución del condominio constituye un nuevo hecho imponible sujeto a tributación. De este modo concluyó la DGT que en el concreto supuesto analizado se debería exigir el derecho que corresponda por la disolución del condominio, supuesto contemplado en el art. 61 del Reglamento del Impuesto en su apartado 2, al decir que “La disolución de comunidades de bienes que no hayan realizado actividades empresariales, siempre que las adjudicaciones guarden la debida proporción con las cuotas de titularidad, sólo tributarán, en su caso, por actos jurídicos documentados”. En la práctica, de cara a concretar el importe de este “valor real del coste” la Administración tiende a utilizar el módulo establecido a efectos de la tarificación llevada a cabo por los Colegios de Arquitectos o, en su caso, el básico de repercusión de la construcción empleado en la revisión catastral y afectado mediante la aplicación de un coeficiente que engloba el beneficio del constructor así como los gastos generales y de administración. Ahora bien, también se emplean, entre otros, los módulos de viviendas de protección oficial.

la necesidad de otorgar una nueva escritura pública a la finalización de la obra en aras de poder liquidar la parte no incluida en la anterior), o bien por el valor total estimado de la obra completa, en cuyo caso la segunda escritura pública únicamente habría de liquidarse si el valor final difiriese del declarado en la primera escritura.¹⁰

Afirma la DGT en su contestación a Consulta de 20 de marzo de 2009, refiriéndose a las operaciones de declaración de obra nueva y de división horizontal, que la declaración de obra nueva constituye una operación sujeta a gravamen por dicha Modalidad, quedando la base imponible integrada por el valor real de la obra declarada. Por su parte aquella operación consistente en la desafectación de una vivienda del portero como elemento común de un edificio en régimen de propiedad horizontal para convertirla en bien individual, con la consiguiente modificación de las cuotas de participación de pisos o locales y la posterior venta de dicha vivienda, representan diferentes convenciones que se encuentran sujetas separadamente al ITPyAJD.

Concretamente la escritura pública a través de la cual resultase formalizada la operación de desafectación de la vivienda en cuestión de los elementos comunes del edificio para convertirla en elemento privativo estaría sujeta a la cuota gradual de AJD, Documento Notarial, siendo la base imponible el valor declarado, sin perjuicio de la correspondiente comprobación administrativa. En cambio, la formalización mediante escritura pública de la modificación de los coeficientes de propiedad horizontal del edificio efectuada como consecuencia de la operación de desafectación de la vivienda del portero (sin otra alteración de las superficies de los pisos y locales que componen el edificio) no estaría sujeta a la cuota gradual de la Modalidad de AJD Documento Notarial, ya que la misma no tiene por objeto cantidad o cosa valuable.

Téngase presente a este respecto que lo valuable en la constitución de edificios en régimen de propiedad horizontal lo es el valor real del coste de la obra nueva más el valor real del terreno. Y éstos no son objeto de cambio o modificación alguna por el otorgamiento de la nueva escritura.

Finalmente, la venta final de la vivienda del portero constituiría la transmisión onerosa de un bien inmueble, de manera que estaría sujeta a la Modalidad de TPO del Impuesto, siendo la base imponible el valor real de la vivienda del portero, sin perjuicio de la posibilidad de proceder a minorar tal valor en el importe de las cargas que resulten deducibles.¹¹

Dada una concreta operación consistente en la cesión de un local por una cooperativa a una comunidad de propietarios, produciéndose la afectación del referido bien por la comunidad de propietarios como elemento común así como la modificación de las cuotas de participación en los elementos comunes, señaló la DGT en su contestación a Consulta de 23 de diciembre de 2013 que, en cuanto a la primera de las convenciones señaladas, lo primero a tener en cuenta es que la cooperativa es una entidad con personalidad jurídica independiente de los socios que la constituyen, y que, por tanto, el hecho de que una determinada finca (cuya titularidad pertenece a la cooperativa) se convierta en propiedad privativa de los titulares de las viviendas que integran la comunidad de propietarios para ser considerada elemento común del edificio, constituye una transmisión de la propiedad del referido inmueble¹².

En opinión de la DGT la tributación de dicha transmisión dependerá del medio jurídico empleado para llevar a cabo el traspaso de la titularidad del inmueble, ya sea mediante disolución de la cooperativa (en cuyo caso procedería aplicar la Modalidad de Operaciones Societarias del ITPyAJD), o mediante la transmisión onerosa o gratuita del bien, en cuyo caso procedería tributar por la Modalidad de TPO del ITPyAJD o por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

10 No obstante el TEAC tiene declarado a este respecto en su Resolución de 5 de junio de 1991 que "tanto si se liquida una escritura como la otra, la valoración debe referirse a la totalidad del edificio y no a la parte construida, ya que en los documentos notariales de declaración de obra nueva en construcción se recoge la totalidad de la obra y se describe con el detalle preciso para su inscripción registral".

11 En parecidos términos se pronunciaría unos meses el TEAC en su Resolución de 26 de mayo de 2009, relativa a la tributación de la declaración de obra nueva y subdivisiones horizontales en un complejo inmobiliario. Señaló el TEAC a través de la citada Resolución que, a pesar de que se recojan en una misma escritura, por obra nueva, división y subdivisiones horizontales, se devengará el ITPyAJD en su Modalidad de AJD por cada uno de ellos. Téngase presente que, como ya se ha indicado, obra nueva y subdivisiones horizontales constituyen convenciones diferentes, por cada una de las cuales ha de devengarse el ITPyAJD en la Modalidad de AJD, a pesar de que figuren en una misma escritura y modifiquen operaciones anteriores. Concretamente en el supuesto analizado ya la recurrente, en su momento, autoliquidó con ingreso dos de ellas, procediendo la Oficina Liquidadora a girarle dos liquidaciones provisionales por las dos restantes. De este modo el TEAC vino a confirmar el fallo dictado en su día por el TEAR, que desestimó la reclamación contra dichas liquidaciones cuya anulación se solicitó por supuesta falta de motivación. Advuértase que no se cuestionan en el presente caso ni el tipo ni la base, sino la pertinencia de las liquidaciones giradas. En el supuesto planteado se habían producido tres divisiones horizontales: la primera del complejo inmobiliario en dos fincas especiales, que fue autoliquidada por la interesada junto con la declaración de obra nueva, y las dos de subdivisión, en locales comerciales y almacenes, con descripción de sus elementos comunes y sus correspondientes cuotas de participación en la propiedad y en los gastos. Pues bien, a juicio del TEAC en cada una de tales convenciones concurren los requisitos del art. 31.2 del RDLeg. 1/1993 para devenir hecho imponible en la Modalidad de AJD, Documentos Notariales, pero de las cuatro convenciones sólo dos se formalizó autoliquidación con ingreso habiendo procedido la Oficina Liquidadora a girar liquidación por las dos no autoliquidadas; por ello se ha de reiterar la procedencia de las liquidaciones. Tal y como tiene declarado a este respecto el Tribunal, la inscripción en los Registros Públicos (el de la Propiedad, el Mercantil y el de la Propiedad Industrial, a los que ha de añadirse, como parte del primero, el de Hipoteca Mobiliaria y Prenda sin desplazamiento) otorga al titular registral un conjunto de garantías que el ordenamiento jurídico concede a determinados actos en razón de la forma notarial adoptada y que constituyen la finalidad del gravamen de AJD, sin que esa justificación del Impuesto lo convierta en una tasa por la prestación de un servicio, pues tanto la edificación, los préstamos concertados para financiarla y su distribución entre los pisos y locales, como el otorgamiento de las correspondientes escrituras y su eventual inscripción en el Registro de la Propiedad, forman parte del tráfico inmobiliario, cuya seguridad beneficia a todos y especialmente a cuantos intervienen en él, participando de la riqueza que produce.

12 Téngase presente no obstante que, de conformidad con lo declarado por la DGT en su contestación a Consulta de 12 de febrero de 2014, relativa a la declaración de obra nueva por una cooperativa especialmente protegida, el otorgamiento de una escritura de declaración de obra nueva no está incluido en ninguno de los supuestos de exención previstos en los arts. 33 y 34 de la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas.

Por lo que respecta a la segunda de las convenciones (la operación de afectación del local como elemento común del edificio) estima la DGT que se ha de entrar a analizar si la misma cumple los requisitos exigidos por el art. 31.2 del TRLITP¹³, en cuyo caso la escritura pública en la que se formalice estará sujeta a la cuota gradual de actos jurídicos documentados, documentos notariales.

De los requisitos anteriores la DGT entra a analizar si se cumplen los requisitos relativos a que la escritura pública tenga por objeto cantidad o cosa valuable en el caso planteado y que el acto sea inscribible, ya que los restantes requisitos sí que se cumplieran. Pues bien para la DGT el objeto de la escritura pública era el local cedido por la cooperativa, teniendo, por tanto, carácter valuable.

En consecuencia la escritura pública a través de la cual se formalice la operación de afectación de un elemento privativo del edificio para convertirlo en elemento común estará sujeta a la cuota gradual de AJD, documentos notariales, por cumplir los cuatro requisitos exigidos por el art. 31.2 del TRLITP, quedando integrada la base imponible por el valor declarado, sin perjuicio de la comprobación administrativa.

Finalmente analizó la DGT a través de la citada Resolución la última de las convenciones planteadas, como era la relativa a la modificación de los coeficientes de propiedad horizontal del edificio como consecuencia de la operación de afectación del local como elemento común del edificio (sin otra alteración de las superficies de los pisos y locales que componen el edificio) la cual, a juicio del citado Centro Directivo, no estaría sujeta a la cuota gradual de la Modalidad de AJD, Documentos notariales, al no tener por objeto cantidad o cosa valuable, ya que lo valuable en la constitución de edificios en régimen de propiedad horizontal, de acuerdo con lo dispuesto por el art. 70.2 del Reglamento del Impuesto, es el valor real del coste de la obra nueva más el valor real del terreno, y éstos no son objeto de cambio o modificación alguna por el otorgamiento de la nueva escritura.¹⁴

De conformidad con lo declarado por la DGT en su Resolución de 1 de junio de 2010, relativa a la tributación a efectos del IAJD de una operación consistente en la valoración de la escritura de declaración de obra nueva y propiedad horizontal, en la escritura de declaración de obra nueva la base imponible vendrá determinada por el valor real de coste de la obra nueva que se declare.

Por su parte, y de acuerdo con lo precisado por el citado Centro Directivo, en la escritura de constitución del edificio en régimen de propiedad horizontal la base imponible habrá de incluir el valor real de coste de la obra nueva como el valor real del terreno. Y en ambas operaciones la valoración deberá estar referida a la fecha de dichas escrituras, momento en que tendrá lugar el devengo del Impuesto.

A la determinación de la base imponible a efectos del Impuesto en las declaraciones de obra nueva se refirió igualmente el TSJ. de Castilla-La Mancha, entre otras en sus Sentencias de 17 de febrero y de 5 de marzo de 2010, insistiendo el citado Tribunal en la idea de que el valor real del coste de la obra al que se refiere el Reglamento del Impuesto no puede ser otro que el de ejecución material de la obra, ya que es el más coherente con la supuesta manifestación de capacidad económica que se pretende gravar en dicha declaración de obra nueva, que constituye la incorporación al mundo jurídico de un elemento patrimonial anteriormente inexistente.

Debe pues entrar a valorarse el coste de ejecución de la obra y no el valor del inmueble terminado, con independencia de la posibilidad de que se produzca una comprobación de valores, que habrá de estar en todo caso limitada a si el coste efectivo de la obra es el declarado por el interesado.

Y, así entendido, nada impediría que la normativa del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (ICIO) sirviese para realizar una interpretación integradora de las insuficiencias de la normativa del ITPyAJD en relación con las escrituras de declaración de obra nueva.¹⁵

En cambio, tal y como precisa el Tribunal, no forman parte de la base imponible el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) y demás impuestos análogos propios de regímenes especiales, las tasas, precios públicos y demás prestaciones patrimoniales de

13 Recuérdese que dichos requisitos se concretan en los siguientes: tratarse de primeras copias de escrituras y actas notariales; tener por objeto cantidad o cosa valuable; contener actos o contratos inscribibles en los Registros de la Propiedad, Mercantil, de la Propiedad Industrial (Oficina Española de Patentes y Marcas) y de Bienes Muebles; y no estar sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD) o a las Modalidades de Transmisiones Patrimoniales Onerosas (TPO) u Operaciones Societarias (OS) del ITPyAJD.

14 Ya con anterioridad había concluido a este respecto la DGT en su contestación a Consulta de 29 de noviembre de 2002 que "La escritura pública de modificación de los coeficientes de propiedad horizontal de un edificio, siempre que no se alteren las superficies de los pisos y locales que lo componen, no tiene por objeto cantidad o cosa valuable, ya que lo valuable en la constitución de edificios en régimen de propiedad horizontal, de acuerdo con el artículo 70.2 del Reglamento del impuesto, es el valor real del coste de la obra nueva más el valor real del terreno, y éstos no son objeto de cambio o modificación alguna por el otorgamiento de la nueva escritura (...)".

15 Recuérdese a este respecto que el art. 102.1 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de Haciendas Locales establece que la base imponible del Impuesto está constituida por el coste real y efectivo de la construcción, instalación u obra, entendiéndose por tal, a estos efectos, el coste de ejecución material de aquélla.

carácter público local relacionadas, en su caso, con la construcción, instalación u obra, ni tampoco los honorarios de profesionales, el beneficio empresarial del contratista ni cualquier otro concepto que no integre, estrictamente, el coste de ejecución material.¹⁶

El valor real de lo edificado no puede conducir por tanto a la valoración del inmueble como resultado final de la obra nueva, no siendo eso lo que se ha de valorar, sino el coste de ejecución del mismo, conceptos ambos (coste de ejecución frente a valor del inmueble terminado) que no tiene por qué coincidir ya que, por ejemplo, en la valoración del inmueble pueden influir factores tales como la localización del mismo o su uso que no tienen por qué afectar al coste de ejecución.¹⁷

Véase igualmente a este respecto la contestación de la DGT a Consulta de 29 de mayo de 2013, en la que se reitera que la declaración de obra nueva constituye un acto jurídico unilateral que tiene por objeto la constancia documental ante Notario de la existencia de una obra nueva, a efectos de su acceso al registro de la Propiedad. Con la declaración de obra se deja constancia de que la edificación está físicamente terminada y de que se ha adquirido el derecho a lo edificado, hallándose dicha actuación sujeta a la cuota gradual del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados.

2. CRITERIOS O PARÁMETROS SUSCEPTIBLES DE SER TOMADOS EN CONSIDERACIÓN DE CARA A LA DETERMINACIÓN DEL VALOR REAL.

Aunque la Ley no especifica qué criterios o parámetros deben tenerse en cuenta a la hora de fijar el valor real a efectos del ITPyAJD, para el coste de ejecución material, y a efectos del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, sí que establece los que no deben integrarse en él. Y, ante el silencio del RDLeg. 1/1993 y la previsión reglamentaria de que la base estará constituida por el valor real de coste de la obra, la doctrina mayoritaria se inclina por encontrar suficiente identidad de razón con la regulación del ICIO. Así, aunque la interpretación de la expresión “valor real de coste” no ha sido uniforme en la jurisprudencia de nuestros Tribunales Superiores de Justicia, la doctrina, en su mayoría, se inclina por considerar que el valor real del coste de la obra a que se refiere el Reglamento del ITPyAJD no puede ser otro que el de ejecución material de la obra, dado que es el más coherente con la supuesta manifestación de capacidad económica que se pretende gravar en la declaración de obra nueva, que es la incorporación al mundo jurídico de un elemento patrimonial anteriormente inexistente. Y ello sin que nada impida que la normativa del ICIO sirva para realizar una interpretación integradora de las insuficiencias de la normativa del ITPyAJD.

Pues bien, así entendido afirma la DGT a través de la Resolución de 29 de mayo de 2013, anteriormente citada, que no forman parte de la base imponible el Impuesto sobre el valor Añadido y demás impuestos análogos propios de regímenes especiales, las tasas, precios públicos y demás prestaciones patrimoniales de carácter público local relacionadas, en su caso, con la construcción, instalación u obra, ni tampoco los honorarios de profesionales, el beneficio empresarial del contratista ni cualquier otro concepto que no integre, estrictamente, el coste de ejecución material. Tal y como precisa el citado Centro Directivo el valor real de lo edificado no puede conducir a la valoración del inmueble como resultado final de la obra nueva, ya que no es eso lo que se ha de valorar, sino el coste de ejecución del mismo, conceptos ambos (coste de ejecución frente a valor del inmueble terminado)

16 Concretamente en la citada Sentencia de 5 de marzo de 2010 afirmó el TSJ. de Castilla-La Mancha que el valor real de una obra nueva es el coste real de construcción representado por los desembolsos que deben hacerse para la ejecución de la misma, según el Presupuesto de ejecución material según el Proyecto debidamente visado por el Colegio de Arquitectos, sin que puedan incluirse otra serie de gastos indirectos que se incluyen en determinados presupuestos como inseparables para la obtención de licencia (gastos generales, beneficio industrial, honorarios facultativos, licencias etc.), esto es, toda una serie de gastos que se integran en el presupuesto de ejecución por contrata pero que no forman parte de costes reales de construcción. En palabras del Tribunal “La motivación del técnico de la Administración en el presente caso, al remitirse a las reglas de valoración catastral prescindiendo del concepto legal del coste real de la obra nueva, debe considerarse contraria a derecho y anularse. Ello supone que la Administración no pueda proceder a la comprobación de la base imponible determinando si el coste real y efectivo de la obra después de terminada es diferente del consignado en el proyecto, o atender a lo que conste en el certificado final de la obra si en él aparecen aumentos en la cantidad o la calidad de las partidas presupuestadas, pues ello lo permite la comprobación de valores prevista en el art. 52 de la LGT, pero al tratarse de una construcción, u obra nueva, de naturaleza física, es preciso que el técnico de la Administración realice una visita “in situ”, efectuando las correspondientes mediciones, señalamiento de diferencias en las calidades de los materiales, etc., para que, al tiempo que establece si lo realizado se ajusta o se han cumplido las previsiones del proyecto de la obra, haga constar las diferencias de valor constatadas, que pueden dar lugar a la correspondiente liquidación complementaria”. Acerca de la consideración como base imponible del Impuesto en los supuestos de otorgamiento de escritura pública de declaración de obra nueva en construcción y división horizontal únicamente del coste de ejecución material de la obra véase la Sentencia del TSJ. de Aragón de 16 de enero de 2012, en la que se recuerda además la exclusión de impuestos, tasas, honorarios profesionales, beneficio empresarial y otros conceptos. En idénticos términos se pronuncia la Sentencia del TSJ. de Asturias de 14 de septiembre de 2012.

17 Concretamente a través de la citada Sentencia de 5 de marzo de 2010 el TSJ. de Castilla-La Mancha se refirió a la cuestión relativa a una comprobación de valor efectuada a la luz de una operación de segregación, analizándose un supuesto en el que el motivo de la impugnación se refería a la motivación de la comprobación de valor realizada en una segregación. Tal y como declaró el Tribunal, por regla general el valor se determinará a través del de repercusión, salvo en los casos excepcionales en que el art. 9 del Real Decreto 1020/1993 permite valorarlo por unitario. En el presente caso, no se explicaba por qué se hacía una valoración por unitario, recurriendo a la aplicación de un módulo determinado en atención a una instrucción del Catastro, no publicada oficialmente, y que se decía extrapolar para el año del devengo, sin que se aclarase en qué consiste esta extrapolación exactamente. A juicio del Tribunal se observa cómo la utilización por la Administración de formularios opera como un obstáculo a la debida explicación, por el técnico, sencillamente, de los motivos y procesos, técnicos o apreciativos, que le han llevado a una determinada conclusión. De conformidad con lo declarado por el citado Tribunal la utilización del modelo no es en sí reprochable siempre que al mismo se añadan cuantos comentarios y explicaciones hagan al caso, cosa que no sucedía en el supuesto de autos, resultando en una aplicación de coeficientes sin la debida aclaración de las razones de su aplicación. Ya en otras ocasiones la Administración ha demostrado que es capaz de emitir informes con las explicaciones suficientes para ser comprendidos, y que han sido ratificados como correctos por el Tribunal, si bien pero este no era el caso.

que no tiene por qué coincidir. Así, por ejemplo, en la valoración del inmueble pueden influir factores como la localización del mismo o su uso que no tiene por qué afectar al coste de ejecución.

Téngase presente que lo que se valora no es una transmisión patrimonial sino un documento notarial, un hecho sujeto no a Transmisiones Patrimoniales sino a Actos Jurídicos Documentados, ya que el valor del inmueble como tal, con todos sus factores de mercado, será oportunamente valorado cuando acceda a dicho mercado mediante su transmisión.

Se trata de un negocio jurídico distinto del traslativo y merecedor de una tributación más benigna que si de un negocio traslativo de dominio se tratara.

En otro caso, si la base imponible en la declaración de obra nueva absorbiera el beneficio que se espera obtener de la venta de un inmueble en el mercado y que debe ir incorporado al valor real del inmueble en esa operación concreta, se terminaría por gravar dos veces la misma manifestación de riqueza, a saber, la que se liga a la obtención de beneficio en el mercado, primero, al incorporarse en la base de Actos Jurídicos Documentados con ocasión de la escritura de declaración de obra y, segundo, al integrarse en el valor real del inmueble en el momento de transmitirse.

A juicio de la DGT ello ni es lógico (son dos negocios diferentes merecedores de valoración también distintas) ni es justo, porque conduce a someter una misma manifestación de riqueza a tributación de un modo consecutivo.

De cualquier manera, atendiendo a lo establecido para las declaraciones de obra nueva en que el Reglamento lo concreta en el valor real de coste, no se puede llegar a equiparar dicho valor con el valor de mercado, ya que el coste para el constructor no incluirá el IVA, por su carácter neutro y por tanto repercutible al futuro adquirente, ni el acto que se documenta está gravado por dicho impuesto indirecto, como tampoco el beneficio industrial del constructor supone para él un coste.

Piénsese que la conjunción de los distintos materiales y el trabajo retribuido al personal a su servicio dará lugar a un producto que incorpora el valor añadido que tiene la obra en su conjunto y del que carece cada elemento por separado empleado en la construcción, y que le permite obtener el beneficio industrial, que sin duda formará parte del valor del inmueble como resultado final de la obra.

Y, del mismo modo que en su valor de reposición a efectos de valoración catastral, y en el valor de mercado (equivalente al valor real) se incluirá el propio Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados por las escrituras de obra nueva y división horizontal, que se ha debido devengar necesariamente con carácter previo a estar en el mercado los bienes que se incorporan al mismo, dado que su documentación es imprescindible para incorporarse al tráfico jurídico.

En suma, a la hora de fijar la base imponible de una escritura de declaración de obra nueva se debe mantener la doctrina de que la comprobación debe recaer sobre el coste de la ejecución de la obra y no sobre su valor de mercado. La base imponible en la escritura de declaración de obra nueva, a efectos de su tributación por la cuota variable del Documento Notarial, habrá de determinarse pues en función del valor real de coste de la obra nueva que se declare, lo cual debe interpretarse en el sentido de entender que la comprobación debe recaer sobre el coste de la ejecución de la obra y no sobre su valor de mercado.

Ya en su Resolución de 14 de marzo de 2013 había precisado la DGT que, con carácter general, la escritura de declaración de obra nueva debe valorarse por el valor real de coste de la obra nueva que se declare. Por su parte la escritura de constitución del edificio en régimen de propiedad horizontal debe valorarse incluyendo tanto el valor real de coste de la obra nueva como el valor real del terreno.

Ahora bien, la declaración de obra nueva y división horizontal solo tienen por finalidad modificar la situación del inmueble en el registro de la propiedad, ya sea su configuración física mediante la declaración de obra nueva, o su configuración jurídica mediante la constitución de la división horizontal. A través de la declaración de obra nueva se declara la existencia o la construcción de una edificación (en este caso rehabilitación).

Y mediante la constitución del régimen de división horizontal se divide un inmueble en diversos pisos independientes (asignando a cada uno un coeficiente de participación en los elementos comunes de todo el edificio) necesarios para el adecuado uso y disfrute de los distintos pisos independientes, siendo tal cuota inherente e inseparable a la propiedad del piso, con el que forma una unidad aún cuando recaigan sobre distintos objetos y tengan distinto alcance.

Ahora bien lo que no modifican ninguna de las referidas declaraciones es la titularidad de las fincas, que siguen perteneciendo a los mismos titulares que antes de llevarse a cabo dichas declaraciones, en este caso al consultante y su esposa. La posterior donación del derecho de habitación a cada hijo deberá tributar de manera separada en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, siendo sujetos pasivo del impuesto los donatarios por el valor del derecho adquirido.

Por su parte declaró el TS en su Sentencia de 9 de abril de 2012, a través de la cual se resolvía un recurso de casación para unificación de doctrina que, a efectos de la determinación de la base imponible en las escrituras de declaración de obra nueva, el valor real del coste de la obra al que se refiere el art. 70 del Reglamento del ITPyAJD no puede ser otro que el de ejecución material

de la obra, siendo improcedente su determinación mediante la valoración del inmueble. Ha de valorarse el coste de ejecución de la obra y no el valor del inmueble terminado.¹⁸

En efecto la base imponible, cuando el contenido de la escritura gravada es el de declaración de obra nueva, viene determinada por el valor real del coste de la obra al que se refiere el art. 70 del Reglamento del ITPyAJD, el cual no puede ser otro que el de ejecución material de la obra, siendo improcedente determinarlo mediante la valoración del inmueble, por lo que no resultaba correcto en el presente caso el método técnico en el que se basa la determinación del valor del inmueble de la Sentencia cuestionada, que aplica indebidamente el Real Decreto 1020/1993 sobre normas técnicas de valoración catastral y la normativa de Viviendas de Protección Oficial (VPO), y fija la base imponible a partir del valor catastral del inmueble, que surge de un módulo básico de repercusión al que se le aplica unos coeficientes referidos tanto al suelo como a la construcción, siendo contrario a Derecho tal procedimiento de fijación de la base imponible, razón por la que procede a juicio del Tribunal la estimación del recurso de casación para la unificación de doctrina interpuesto.

Por lo que respecta a la cuestión relativa a la solicitud de que se excluya de la base imponible del Impuesto gastos correspondientes a la redacción del proyecto, honorarios profesionales, gastos generales, beneficio empresarial, gastos de financiación y cualesquiera otros que son ajenos al propio concepto de coste, recuerda el Tribunal que el valor real del coste de la obra al que se refiere el Reglamento del ITPyAJD no puede ser otro que el de ejecución material de la obra, ya que es el más coherente con la supuesta manifestación de capacidad económica que se pretende gravar en la declaración de obra nueva, que es la incorporación al mundo jurídico de un elemento patrimonial anteriormente inexistente.

Así entendido nada impide que la normativa del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras sirva para realizar una interpretación integradora de las insuficiencias de la normativa del ITPyAJD en relación con las escrituras de declaración de obra nueva.

El valor real de lo edificado no puede conducir a la valoración del inmueble como resultado final de la obra nueva, ya que no es eso lo que se ha de valorar, sino el coste de ejecución del mismo, conceptos ambos (coste de ejecución frente a valor del inmueble terminado) que no tienen por qué coincidir ya que, por ejemplo, en la valoración del inmueble pueden influir factores como la localización del mismo o su uso que no tienen por qué afectar al coste de ejecución.

Finalmente para el Tribunal no podía acogerse en el presente caso el criterio de la recurrente sobre la necesidad de la visita del técnico funcionario a la obra cuyo coste debe valorar, ya que la variabilidad circunstancial de esta exigencia, ligada al tipo de inmueble y al objeto de la valoración, es lo que lleva a considerar que el distinto resultado del proceso y consiguientes pronunciamientos judiciales aportados son fruto de la concreta valoración de la prueba en cada caso y no implican una contradicción de doctrina, ya que la diferencia en los pronunciamientos aparece justificada como respuesta a las concretas circunstancias concurrentes en cada supuesto, de manera que tal diferencia no responde a una diversa y contradictoria interpretación de la norma, sino a la específica valoración de las pruebas.

3. ANÁLISIS DE LAS PRINCIPALES SITUACIONES CONFLICTIVAS SUSCEPTIBLES DE LLEGAR A PLANTEARSE.

Tratándose de una declaración de obra nueva en construcción y de un acta de terminación de la obra, deberá procederse a autoliquidar la escritura de declaración de obra nueva en construcción por el gravamen de AJD, quedando no sujeta el acta de terminación de obra. De este modo se evitará incurrir en duplicidad. Ahora bien, tal y como han señalado GARCÍA GIL y GARCÍA GIL¹⁹, en el hipotético caso de que la primera no se autoliquidase habría de autoliquidarse la segunda, sin sanción pero con los correspondientes intereses de demora.

¿Y cómo habría de realizarse la valoración a efectos de determinar la base imponible tratándose de la declaración de obra nueva de un edificio antiguo? Ciertamente en aquellos supuestos de escrituras de declaración de obra nueva cuya construcción física, sin embargo, data de años atrás²⁰ se plantea la cuestión relativa la fecha a la que debe quedar referida la valoración: ¿Ha de atenderse a la fecha de la escritura o, por el contrario, debe estarse a aquella otra en la que se produzca la terminación de la obra?

18 Se cuestionaba en el presente caso por el recurrente el método empleado por la Administración autonómica para valorar una declaración de obra nueva y propiedad horizontal a efectos del ITPyAJD, estimándose correcto el informe técnico en el que se basaba la determinación del valor del inmueble mediante la aplicación del Real Decreto 1020/1993, de 25 de junio, sobre normas técnicas de valoración catastral y la normativa de VPO, fijándose la base imponible a partir del valor catastral del inmueble que surgía de un módulo básico de repercusión al que se le aplicaban unos coeficientes referidos tanto al suelo como a la construcción.

19 GARCÍA GIL, J. L. y GARCÍA GIL, F. J., Tratado del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, Difusa, Madrid, 2004, pág. 824.

20 Ni mucho menos se trata de una situación infrecuente. Piénsese que los Registros de la Propiedad exigen en todo caso dicha escritura de cara a su inscripción, con independencia de que el solar de que se trate pueda tener acceso al Registro mediante auto judicial, como sucede en los casos de expedientes de dominio.

A nuestro juicio, en tanto en cuanto el Impuesto se devenga el día en que se formaliza la operación a través del oportuno documento notarial, la valoración deberá quedar referida a dicha fecha²¹. En todo caso la condición de sujeto pasivo recaerá sobre el dueño de la obra.²²

Refiriéndose a las consecuencias tributarias derivadas de la cancelación de declaración de obra nueva y división horizontal señaló la DGT en su contestación a Consulta de 21 de junio de 2010 que la escritura de cancelación de la declaración de obra nueva y división horizontal no tiene contenido valuable, por lo que no ha de tributar por dicho concepto, al no cumplir uno de los requisitos del art. 31.2 del Texto Refundido. Y, por lo que respecta a la cuestión relativa a si deberá ingresarse por la escritura de declaración de obra nueva en curso y división horizontal sobre la que, en su día, en el concreto supuesto analizado, se aplicó la exención por ser viviendas de protección oficial, estima la DGT que dicha exención era provisional, si bien podría llegar a ser definitiva, ya que por causas de fuerza mayor es imposible llevar a cabo la construcción de las viviendas proyectadas, por lo que no podrá exigírsele el ingreso que en su día no hizo por aplicarse la exención ya que no va a tener efecto ninguna obra nueva ni ninguna división horizontal.

En relación con la cuestión relativa a la aplicación del tipo reducido de AJD establecido para la adquisición de vivienda habitual al otorgamiento de escrituras públicas de declaración de obra nueva de la que fuese a constituir la vivienda habitual procedió el TEAC en su Resolución de 28 de abril de 2011 a modificar el criterio adoptado en su Resolución de 10 de septiembre de 2008, invocando las Sentencias del TS de 12 de noviembre de 1998²³ y de 14 de marzo de 2008, de conformidad con las cuales la declaración de obra nueva supone la adquisición de un derecho de exacta e idéntica categoría que si se hubiera adquirido de un tercero, siendo digno en consecuencia de recibir idéntica protección fiscal. En efecto, para el Tribunal la declaración de obra nueva de un edificio construido es de similar naturaleza a la escritura de compraventa de un edificio adquirido a un tercero, constituyendo dicha escritura de declaración de obra nueva un requisito que viene a completar el ciclo para que pueda estimarse adquirido, al menos en el aspecto documental y de titulación.

Y, a resultas de lo anterior, concluyó el TEAC que el tipo de gravamen reducido previsto para la adquisición de la vivienda habitual ha de resultar aplicable a las primeras copias de escrituras que documenten la declaración de obra nueva de la que vaya a constituir dicha vivienda habitual. En su opinión, ninguna diferencia cabe apreciar a este respecto, entre la adquisición de un edificio construido u ordenar y pagar su construcción en un solar propio, al tratarse de dos formas distintas de adquisición de idéntica naturaleza jurídica en cuanto a la adquisición del derecho real de propiedad. De este modo la reducción por declaración de obra nueva resulta de aplicación a las primeras copias de escrituras que documentan la declaración de obra nueva, resultando equiparable la declaración de obra nueva de un edificio a la escritura de compraventa de un edificio adquirido a un tercero. El TEAC admitió así la aplicación del tipo reducido del 0,10% previsto por la Ley 10/2001, de 27 de diciembre, de la Comunidad Valenciana, para la adquisición de vivienda que fuese a ser destinada a vivienda habitual, al constituir un requisito que completa el ciclo para que pueda estimarse adquirida la vivienda.

Procede pues la aplicación del tipo reducido establecido para la adquisición de vivienda habitual al otorgamiento de escrituras públicas de declaración de obra nueva de la que vaya a constituir la vivienda habitual. De conformidad con lo declarado por el TS en su Sentencia de 12 de noviembre de 2008, la declaración de obra nueva de un inmueble constituye un requisito que completa el ciclo para que pueda estimarse adquirido, al menos en lo que se refiere al aspecto documental y de titulación, suponiendo la adquisición de un derecho de exacta e idéntica categoría que si el mismo hubiera sido adquirido de un tercero, y digno de idéntica protección fiscal. Debido a ello resulta de aplicación al otorgamiento de escrituras públicas de declaración de obra nueva de la que vaya a constituir la vivienda habitual el tipo reducido establecido para la adquisición de la misma.²⁴

De este modo el TEAC, a través de la citada Resolución de 28 de abril de 2011, vino a cambiar el criterio unificado anteriormente en los siguientes términos: “(...) Dado que la Sentencia anterior encuentra su fundamento en que la declaración de obra nueva de un edificio construido es de similar naturaleza a la escritura de compraventa de un edificio adquirido a un tercer, constituyendo dicha escritura de declaración de obra nueva un requisito que completa el ciclo para que pueda estimarse adquirido,

21 Así lo ha reconocido además el TEAC, entre otras, en su Resolución de 26 de septiembre de 1991.

22 A través de su Resolución de 10 de septiembre de 2008 analizó el TEAC la cuestión relativa a si resultaba de aplicación al otorgamiento de escrituras públicas de declaración de obra nueva el tipo reducido del 0,3% previsto para los Actos Jurídicos Documentados en el art. 13.3.C) de la Ley 13/2003, de la Comunidad Autónoma de Castilla y León, de Medidas Fiscales y Administrativas. A juicio del TEAC no es aplicable a la escritura de declaración de obra nueva terminada el citado tipo reducido del 0,30% previsto en dicha Ley 13/2003 para la adquisición de vivienda que vaya a ser destinada a vivienda habitual. Y ello debido a que es presupuesto necesario para su aplicación que las escrituras formalicen la adquisición de la vivienda, es decir, el acto o negocio jurídico por el que el interesado pasa a ostentar la titularidad dominical sobre la misma.

23 Afirmó concretamente el Alto Tribunal en la presente Sentencia que “Cuando la división horizontal va seguida, sin solución de continuidad, por la adjudicación de los diferentes pisos y locales de manera individualizada a los miembros de la comunidad de propietarios titular proindiviso del edificio, no es más que un antecedente inexcusable de la división material de la cosa común, integrándose en la figura que la ley invocada asimila a la disolución de sociedad”. Estimaba así el TS que no resulta posible practicar la división y plasmar la adjudicación de las respectivas fincas registrales a los comuneros sin antes haber realizado la división horizontal.

24 Véanse, en este mismo sentido, lo declarado por el TS en sus Sentencias de 14 de marzo de 2008 y de 17 de enero de 2011.

al menos en el aspecto documental y de titulación, este Tribunal considera que el tipo de gravamen reducido previsto para la adquisición de la vivienda habitual es aplicable a las primeras copias de escrituras que documentan la declaración de obra nueva de la que vaya a constituir dicha vivienda habitual. En este sentido ninguna diferencia cabe apreciar, a estos efectos, entre la adquisición de un edificio construido u ordenar y pagar su construcción en un solar propio, pues son dos formas distintas de adquisición, pero de idéntica naturaleza jurídica en cuanto a la adquisición del derecho real de propiedad”.

En definitiva, refiriéndose a la cuestión relativa a la aplicación del tipo reducido establecido para la adquisición de vivienda habitual al otorgamiento de escrituras públicas de declaración de obra nueva de la que vaya a constituir la vivienda habitual señaló el TEAC en su Resolución de 28 de abril de 2011, que representó un cambio de criterio respecto de lo manifestado previamente por el Tribunal en su Resolución de 10 de septiembre de 2008, que, de conformidad con lo declarado en su día por el TS en su Sentencia de 12 de noviembre de 1998, la declaración de obra nueva de un inmueble constituye un requisito que completa el ciclo necesario para que pueda estimarse adquirido, al menos en el aspecto documental y de titulación, al suponer la adquisición de un derecho de exacta e idéntica categoría que si el mismo hubiese sido adquirido de un tercero, siendo por ello digno de idéntica protección fiscal.

Resulta de aplicación al otorgamiento de escrituras públicas de declaración de obra nueva de la que vaya a constituir la vivienda habitual el tipo reducido establecido para la adquisición de la misma, tal y como el propio TS se encargó de precisar, entre otras, en sus Sentencias de 14 de marzo de 2008 y, más recientemente, de 17 de enero de 2011. Así las cosas se procedió a desestimar el recurso de alzada para la unificación de criterio interpuesto por la DGT, dada la referida doctrina elaborada por el TS en el sentido de que el tipo de gravamen reducido del 0,10 por ciento previsto por la Ley 10/2001, de 27 de diciembre, de la Comunidad Valenciana para la adquisición de vivienda que vaya a ser destinada a vivienda habitual resulta también aplicable a la escritura de declaración de obra nueva, al constituir un requisito que completa el ciclo para que la obra pueda ser destinada a vivienda habitual.

En relación con una escritura de declaración de obra nueva por parte de una cooperativa especialmente protegida analizó el TSJ. de la Comunidad Valenciana en su Sentencia de 19 de noviembre de 2010 un supuesto en el que la Administración denegó la exención solicitada por la actora al considerar que el art. 45.I.C.15 del RDLeg. 1/1993 se remite al art. 34 de la Ley 20/1990 de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de Cooperativas, que según ella, establece la exención para los actos de constitución y ampliación de capital. Y, en el caso tratado, la declaración de obra nueva no encajaría, entre los previstos por la norma para el disfrute de la exención, máxime teniendo presente la prohibición de extender al ámbito de las exenciones más allá de sus estrictos términos (art. 14 LGT). La demandante alegó que se trataba de una cooperativa especialmente protegida y que el acto gravado era una operación de adquisición destinada a sus fines sociales, acto para el que estaba prevista la exención del ITPyAJD por el art. 34 de la Ley 20/1990 de 19 de diciembre. Pues bien a juicio del Tribunal la inscripción de una escritura de obra nueva entra dentro del ciclo de adquisición del bien o derecho, y por tanto en el concepto de adquisición de los mismos, sin que ello suponga una interpretación extensiva o analógica prohibida por el art. 14 de la LGT.

4. RECAPITULACIÓN.

A resultas del conjunto de problemas interpretativos surgidos en la determinación de la base imponible del IAJD en las declaraciones de obra nueva derivados de la inexistencia de un precepto legal expreso que diga cómo debe calcularse, señaló el TEAC mediante Resolución de 16 de enero de 2014 que, tomando como punto de partida lo dispuesto por el art. 70.1 del RITPyAJD, de conformidad con el cual “La base imponible en las escrituras de declaración de obra nueva estará constituida por el valor real de coste de la obra nueva que se declare (...)”, tradicionalmente se ha venido estimando por el citado Tribunal que dicho precepto de determinación de la base imponible en las declaraciones de obra nueva plantea indudables problemas interpretativos, ante la inexistencia de un precepto legal expreso en el que se diga cómo debe calcularse.

El referido criterio ha venido siendo interpretado por el TS en el sentido de que la base imponible del Impuesto está constituida por el coste real y efectivo de la obra, entendiendo por tal el coste de ejecución material de la misma. Así se declaró, entre otras, en la Sentencia del Tribunal Supremo de 29 de mayo de 2009, dictada como consecuencia del recurso de casación en interés de ley promovido por la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha contra Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de dicha Comunidad Autónoma, en cuyo fallo el Tribunal Supremo declaró no haber lugar al recurso de casación en interés de ley formulado. Y ello en tanto en cuanto lo que se valoraba no era una transmisión patrimonial, sino un documento notarial, esto es, un hecho sujeto no a Transmisiones Patrimoniales sino a Actos Jurídicos Documentados, ya que el valor del inmueble como tal, con todos sus factores de mercado, será oportunamente valorado cuando acceda a dicho mercado mediante su transmisión. El valor real de lo edificado no puede conducir pues a la valoración del inmueble como resultado final de la obra nueva, al no ser ello lo que se

ha de valorar, sino el coste de ejecución del mismo, conceptos ambos (coste de ejecución frente a valor del inmueble terminado) que no tiene por qué coincidir. Así, por ejemplo, en la valoración del inmueble pueden influir factores tales como la localización del mismo o su uso que no tienen por qué afectar al coste de ejecución.

Tal y como afirmó el Alto Tribunal en la citada Sentencia de 29 de mayo de 2009 *“Nada impide que la normativa del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras sirva para realizar una interpretación integradora de las insuficiencias de la normativa del ITP y AJD en relación con las escrituras de declaración de obra nueva. Y el art. 102.1 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de Haciendas Locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, establece que “la base imponible del impuesto está constituida por el coste real y efectivo de la construcción, instalación u obra, y se entiende por tal, a estos efectos, el coste de ejecución material de aquélla. No forman parte de la base imponible el Impuesto sobre el Valor Añadido y demás impuestos análogos propios de regímenes especiales, las tasas, precios públicos y demás prestaciones patrimoniales de carácter público local relacionadas, en su caso, con la construcción, instalación u obra, ni tampoco los honorarios de profesionales, el beneficio empresarial del contratista ni cualquier otro concepto que no integre, estrictamente, el coste de ejecución material”*”.

Pues bien, tomando como punto de referencia la citada Sentencia del TS de 29 de mayo de 2009 ha de quedar claro que el valor real del coste de la obra al que se refiere el Reglamento del IAJD no puede ser otro que el de ejecución material de la obra, al ser el más coherente con la supuesta manifestación de capacidad económica que se pretende gravar en la declaración de obra nueva, que es la incorporación al mundo jurídico de un elemento patrimonial anteriormente inexistente. Se ha de rechazar así la inclusión en las valoraciones de los inmuebles que constituyen la obra construida, de conceptos tales como “coeficiente de mercado”, “beneficio y gastos de la promoción”, “valor en venta”, y de cualquier otro concepto que no integre, estrictamente, el coste de ejecución material. La base imponible en la escritura de obra nueva es pues el valor real de la obra, el coste de su ejecución material, al ser el criterio más coherente para apreciar la capacidad económica.

Señala a este respecto la Sentencia del TSJ. de Andalucía de 29 de julio de 2013, al hilo de la cuestión relativa a la correcta forma de valorar, a efectos del Impuesto, la base imponible del mismo cuando el contenido de la escritura gravada es la declaración de obra nueva y, en su caso, la división horizontal de un inmueble, que en el concreto supuesto de autos planteado el dictamen pericial de la Administración utilizó un procedimiento estereotipado de aplicación general donde se fijaba el valor utilizando los módulos unitarios de ejecución material establecidos por el Colegio Oficial de Arquitectos, corregidos por coeficientes que no hacían referencia al coste de ejecución, sino al valor de mercado de la construcción, y que, además, de carecer de la motivación precisa, era contrario a la definición legal de la base imponible del hecho imponible sometido a tributación.

Ciertamente dicho modelo empleado se basaba en características no sólo determinadas genéricamente, como el uso y tipología, sin atención a las características específicas de diseño o configuración de la obra proyectada, sino que además hacían referencia a elementos determinantes, no del coste, sino del valor de transmisión (localización, tipología y calidad del inmueble). Por otro lado al valor del Presupuesto de Ejecución Material resultante se le añadía porcentualmente el incremento de diferentes gastos que conlleva la ejecución de una obra que, sin embargo, no formaban parte del coste de ejecución de la obra, sino del valor del inmueble resultante, tal y como se encargó de precisar la STS de 29 de mayo de 2009.

Y a tal efecto concluye el Tribunal subrayando que lo que se valora no es una transmisión patrimonial, sino las escrituras de obra nueva y división horizontal sujetas, por tanto, no a la Modalidad de TPO, sino a AJD, de manera que el valor real del coste de la obra no puede ser otro que el de ejecución material de la obra excluyendo el Impuesto sobre el Valor Añadido y el beneficio industrial.

III. La aplicación del IAJD en las escrituras de modificación de obra nueva y de división horizontal y en las escrituras de cancelación de inscripción de obra nueva

Tratándose de escrituras de modificación de obra nueva y de división horizontal debe señalarse que las mismas reúnen todos los requisitos de sujeción al gravamen de AJD exigidos por el art. 31.2 del RDLeg. 1/1993, debiendo estimarse, en consecuencia, que nos hallamos ante dos nuevos hechos imponibles.

Por lo que respecta a la base imponible, esta quedaría integrada por el valor de lo modificado y no por los valores totales existentes. Así, en el hipotético caso de que la variación consistiese en una disminución no tendría lugar la práctica de liquidación alguna.²⁵

²⁵ Este fue el criterio adoptado por el TEAC en sus Resoluciones de 26 de mayo de 1992 y de 11 de enero de 1996.

Por lo que respecta a las escrituras de cancelación de inscripción de obra nueva, como ya hemos tenido oportunidad de precisar, la declaración de obra nueva es susceptible de realizarse estando el edificio en construcción e incluso, en ocasiones, en proyecto. Pues bien, no llegando el mismo a construirse la cancelación de las inscripciones registrales requeriría del otorgamiento de la correspondiente escritura pública, siendo varias las cuestiones susceptibles de análisis.

¿Quedaría sujeta la citada escritura al gravamen por AJD? Y, admitiéndose la sujeción, ¿Podría resultar de aplicación la exención contenida en el art. 45.I.B).13 del RDLeg. 1/1993²⁶? Ambas cuestiones han sido objeto de debate por el TEAC a lo largo de diversas Resoluciones. Así, por ejemplo, señaló el citado Tribunal en sus Resoluciones de 18 de enero de 1989 y de 11 de abril de 1996, refiriéndose a la primera de las cuestiones planteadas, que el objeto de estas escrituras de cancelación lo constituye una obra y ésta, con independencia de que se ejecute o no, es susceptible de valoración, aunque sea sobre proyecto. Debido a ello concluía el Tribunal afirmando que las escrituras notariales de solicitud de cancelación de las inscripciones de obra nueva y de división horizontal, al tener por objeto cosa valuable, se encuentran sujetas al IAJD. Estamos de acuerdo con esta apreciación. Piénsese que no por el simple hecho de no haberse ejecutado las obras declaradas en su día como nuevas e inscritas en el Registro de la Propiedad puede afirmarse que no existe cosa valuable sobre la que aplicar el Impuesto de Actos Jurídicos Documentados.

Ahora bien, de cara a poder proyectar la exención actualmente contenida en el art. 45.I.B).13 del RDLeg. 1/1993 sobre aquellos supuestos en los que la escritura de solicitud de cancelación de la inscripción registral tratase de subsanar una anterior declaración de obra nueva al objeto de hacer concordar el Registro con la realidad extrarregistral, sostiene el TEAC que dicha exención sólo resultaría aplicable a aquellas escrituras de cancelación en relación con las cuales las primitivas declaraciones de obra nueva y de división horizontal estuviesen afectadas de vicios que determinasen su inexistencia o nulidad, siendo necesario además, de cara a la producción de efectos tributarios, que dicha nulidad o inexistencia haya sido declarada por el órgano competente para ello. En caso contrario, esto es, no habiéndose declarado la nulidad de la primitiva declaración de obra nueva, considera el Tribunal que habría que tener a ésta por válida y estimar que el otorgamiento de la escritura de cancelación no persigue salvar su pretendida ineficacia, sino únicamente reflejar una variación en la inicial declaración de voluntad del otorgante, no procediendo en consecuencia la aplicación de la exención.

Por nuestra parte consideramos que, tratándose de cancelaciones registrales que presenten un contenido económico, tendrá lugar su tributación por la Modalidad de Actos Jurídicos Documentados, con independencia de que la nulidad o inexistencia del acto o contrato de que se trate sea declarada por el órgano competente. Y ello debido a que el texto legal no contiene referencia alguna a la exigencia de declaración de nulidad por parte de la autoridad judicial o administrativa.

Mediante Sentencia de 24 de enero de 2008 el TSJ. de Extremadura se encargó de analizar la cuestión relativa a las consecuencias tributarias derivadas de la formalización de un acta de finalización de obra. Nos recuerda de entrada el Tribunal que, de conformidad con lo previsto en el art. 7.3 de la Ley 8/2002, de Reforma Fiscal de la Comunidad Autónoma de Extremadura, vigente en el instante en el que se formalizó el acta de finalización de obra, se establecía el tipo de gravamen aplicable en la Modalidad de AJD, sin que el legislador autonómico tuviese competencia a efectos de definir el hecho imponible del ITPyAJD. De acuerdo con lo señalado por el Tribunal el legislador autonómico tenía competencia para modificar los tipos de gravamen pero no para incluir hechos imponderables de carácter diverso a los contemplados en la Ley reguladora del tributo.

En base a ello cabe estimar que el art. 7.3 del TRLITPyAJD debe interpretarse conforme al hecho imponible definido en el propio Texto Refundido. Significa ello que el acta de finalización de obra formalizada en un documento notarial quedará gravada únicamente cuando se ponga de manifiesto la existencia de una variación sobre la declaración inicial contenida en la escritura de obra nueva en construcción.

En el presente caso la redacción introducida en su día por la Ley 7/2003, de Presupuestos de la Comunidad Autónoma de Extremadura para 2004, permitía interpretar la finalidad y el sentido del art. 7 del RDLeg. 1/1993, consistente en someter a gravamen estos actos aunque también se hubiese gravado la escritura de declaración de obra nueva, en aquellos supuestos en los que dichos actos añadiesen algo nuevo o distinto a la declaración inicial contenida en la escritura de la obra nueva en construcción. Téngase presente no obstante que, de no interpretarse de dicho modo, conduciría a gravar dos veces el mismo hecho imponible o un hecho imponible no contemplado en la definición estatal del hecho imponible, sobre lo que el legislador autonómico adolece de competencia.

En base a ello concluyó el Tribunal en el citado pronunciamiento que la simple manifestación de que la obra estaba concluida no constituye por sí misma un acto sujeto al Impuesto, dado que el acto que produce efectos propiamente jurídicos es el relativo a la declaración de obra nueva, que en el supuesto de autos ya había sido liquidado.

26 Como es sabido dispone este precepto del TRLITPyAJD la exención de las transmisiones y demás actos y contratos cuando tengan por objeto exclusivo salvar la ineficacia de otros actos anteriores por los que se hubiera satisfecho el Impuesto y que estuvieran afectados de vicio que implique inexistencia o nulidad.

TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Delimitación IVA/ITP

URBANIZADOR DE TERRENOS. RESOLUCIÓN DE 23 DE OCTUBRE DE 2014.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero. Este Tribunal Económico-Administrativo Central es competente por razón de su cuantía para conocer de este recurso de alzada interpuesto contra una resolución dictada en primera instancia por un Tribunal Regional.

La cuestión fundamental que plantea es el expediente es el de la condición como sujetos pasivos/empresarios a efectos del impuesto sobre el valor añadido de los transmitentes a efectos de decidir sobre la sujeción a este impuesto de la operación, que es la forma en la que han procedido las partes, o de su sujeción al ITP.

Segundo. En sus alegaciones el interesado se reitera en sus anteriores alegaciones en la primera instancia ante el TEAR y las completa aportando copia de una resolución del TEAR de Madrid de fecha 27/1/2011 (existe un error en la fecha que recoge el recurrente) dictada en la reclamación número 2558/09 que fue interpuesta por la sociedad Inmobiliaria VI... SA, que también interviene de forma conjunta con la sociedad recurrente como compradoras en la adquisición que se considera en este expediente, en relación con la liquidación que por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales que le fue girada por la Comunidad de Madrid en esa adquisición inmobiliaria formalizada en escritura de 6 de marzo del 2007 y que el TEAR de Madrid resolvió anulando aquella liquidación por considerar que la transmisión estuvo sujeta al IVA y exenta por haber renunciado validamente los transmitentes a la citada exención del artículo 20 Dos de la LIVA. Dedicó el interesado una especial atención a la validez de la renuncia tácita a la exención recogida en la escritura de compraventa, con una extensa cita de la sentencia del tribunal Supremo de 30 de marzo del 2007 (Rec. N° 298/2007). Y mantiene su reserva al derecho a promover la tasación pericial contradictoria en la comprobación del valor de los bienes transmitidos.

Tercero. La cuestión esencial que aquí se plantea al decidir sobre la sujeción de la transmisión considerada al IVA, que excluye el gravamen por el concepto de transmisiones patrimoniales onerosas del ITP y AJD, exige el resolver sobre la condición de empresario/sujeto pasivo de aquel impuesto de los transmitentes. Y sólo si resultan estos tener esa condición habría que plantear la de la regularidad de la renuncia implícita a la exención que para las transmisiones de terrenos rústicos o no edificables establece el artículo 20.Uno 20° de la LIVA, dada la calificación de los terrenos considerados, porque si los transmitentes no merecieran la condición de empresarios y la operación no estuviera sujeta al IVA la renuncia a la exención sería siempre improcedente.

El artículo 4° de la LIVA define como sujetas al impuesto las entregas de bienes o prestaciones de servicios realizadas por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional. Al concepto de actividad empresarial es esencial la idea de habitualidad, pero la Directiva reguladora del impuesto permite a los Estados considerar sujetos pasivos del impuesto a quienes realizaran, aunque fuera ocasionalmente, las operaciones mencionadas en las letras a) y b) de su artículo 12.1 y en especial las entregas de terrenos edificables. En la adaptación a este texto, la LIVA recoge en su definición del hecho imponible las operaciones ocasionales y en el artículo 5 al definir el concepto de empresario incluye a: "Quiénes efectúen la urbanización de terrenos o la promoción, construcción o rehabilitación de edificaciones destinadas, en todos los casos, a su venta, adjudicación o cesión por cualquier título, aunque sea ocasionalmente".

De esta forma resulta que la venta de terrenos puede ser el objeto de una actividad empresarial, cuando concurren las notas de organización de factores productivos para intervenir en el mercado y la nota de habitualidad, que definen el concepto de actividad empresarial. Pero, que también se adquiere la condición de sujeto pasivo/empresario a efectos de este impuesto y que existe una

actividad empresarial sujeta, aunque la venta de terrenos se realice sólo ocasionalmente, si el vendedor ha urbanizado los terrenos con carácter previo a su transmisión.

Pero este mismo artículo 5º en su párrafo Dos considera que las actividades empresariales o profesionales se entienden iniciadas desde el momento en el que se adquieren los bienes o servicios con la intención, confirmada por elementos objetivos, de destinarlos al desarrollo de actividades empresariales o profesionales, precisando que: "Quienes realicen tales adquisiciones tendrán desde dicho momento la condición de empresarios o profesionales a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido".

Es decir, la afirmación de que tratándose de ventas ocasionales de terrenos la condición de sujeto pasivo/empresario en el IVA sólo se adquiere cuando ha existido un previa actividad de urbanización, plantea algún problema de adecuación con el reconocimiento que el artículo 5 Dos hace de la condición de empresario/sujeto pasivo desde el mismo momento de la adquisición de los bienes y servicios (en este caso terrenos) cuando se justifique la intención, ya en ese momento, de destinarlos a actividades empresariales.

A esta aparente contradicción cabe oponer no solo el carácter especial de la norma del artículo 5 Uno d) de la LIVA al definir al sujeto pasivo en las ventas ocasionales de terrenos sino, y muy especialmente, el que dependiendo la aplicación de lo establecido en el artículo 5 Dos de que se pueda justificar, en el momento de la transmisión, que la intención al tiempo de la adquisición fue la de su afectación a la actividad empresarial, la conclusión que recoge la sentencia del Tribunal Supremo de 31 de octubre del 2007 (Rec. Nº 4156/2002) es sumamente clarificadora, al decir: «En definitiva, así como la condición de sujeto pasivo se adquiere cuando existen indicios suficientes de que los bienes adquiridos se van a destinar al desarrollo de una actividad empresarial o profesional, de igual manera dicha condición se pierde cuando concurren circunstancias igualmente objetivas que indican que no va a desarrollarse actividad empresarial o profesional alguna. Entre estas circunstancias, y citando de nuevo la jurisprudencia del TJCE, (apartados 10 y 21 de la sentencia de 11 de julio de 1991, asunto C-97/90, Lennartz), se encuentran, entre otras, "la naturaleza de los bienes de que se trate y del período transcurrido entre la adquisición de los bienes y su utilización para las actividades económicas del sujeto pasivo». Es decir, que cuando por circunstancias objetivas tales como la naturaleza de los bienes y su no utilización en las actividades empresariales del adquirente se pueda presumir que aquellos no se adquirieron con la finalidad de dedicarlos a una actividad económica, o que esa primitiva intención cesó en un momento posterior, la presunción sobre el carácter de sujeto pasivo de aquel adquirente que formula el artículo 5 Dos de la LIVA desaparece.

En este sentido se expresa también el Tribunal Supremo (TS), entre otras en sentencia de 13 de marzo de 2014 (recurso 1218/2011), cuando indica:

"(...) siempre que se realice una actividad urbanizadora, promotora o constructora encaminada a la posterior transmisión, la misma estará sujeta al IVA.

La norma española respeta el sentido de la norma comunitaria. Así, la realización de operaciones de transformación del suelo para convertirlo en urbano o la promoción de una edificación, en ambos casos para colocar estos bienes en el mercado, sí constituyen actuaciones que van mucho más allá de la mera gestión de un patrimonio.

El precepto exige que la finalidad perseguida por el sujeto sea la de la venta del terreno o edificación.

Los mayores problemas se han suscitado en relación con la promoción de urbanizaciones. La LIVA no define las actividades de urbanización, por lo que debe atenderse al concepto que se deriva de la legislación sectorial. Con arreglo a la misma, la urbanización tiene por objeto reconvertir un terreno que no es apto para construir en otro susceptible de edificación, acondicionándolo para ello con servicios de abastecimiento de aguas, suministro de energía eléctrica, evacuación de aguas, acceso rodado, etc...». Cuestión distinta es la de precisar cuándo tiene su inicio dicho proceso.

A todo lo dicho hasta el momento debe realizarse una precisión adicional: los propietarios adquieren la condición de urbanizadores y, por tanto, de sujetos pasivos del impuesto desde el momento en que se hayan incorporado a los terrenos parte, al menos, de los costes de urbanización. Esto significa que si un sujeto transmite un terreno --no afecto a ninguna actividad empresarial-- ya en curso de urbanización, pero sin soportar los costes de su urbanización, que recaen sobre el adquirente, la operación no se encontrará sujeta al impuesto. Así, el vendedor, en el momento de la transmisión, no tiene la condición de urbanizador; que se le atribuye al comprador, por mucho que las obras hubiesen comenzado cuando los terrenos todavía no eran de su propiedad.

La posición de la Administración pasa por realizar un interpretación conjunta de los artículos 5.Uno.d) y 20.Uno.20º de la LIVA. Así, entiende que los titulares de los terrenos se convierten en urbanizadores desde el momento en que sufragan gastos destinados a la transformación física del terreno y que un terreno se encuentra en curso de urbanización y, por tanto, no exenta de IVA su transmisión, desde que se produce el inicio material de las obras. Así, la doctrina administrativa --expresada en las resoluciones del TEAC de 1 de febrero de 1995, 23 de marzo de 1995, 22 de junio de 1995, de 30 de marzo de 1997, de 12 de junio de 1997, de 10 de julio de 1998 y de 21 de octubre de 1998-- considera que cuando la Ley menciona los terrenos en curso de urbanización se está refiriendo a las operaciones materiales de transformación de la topografía del terreno o, en otros términos, al proceso de producción de suelo edificable. En consecuencia, se considera exenta la transmisión de un terreno realizada con anterioridad a dicho momento. En sentido contrario, la exención sólo resulta excluida si las obras han comenzado efectivamente antes de la transmisión, no siendo suficiente que se haya aprobado el proyecto de urbanización, que se haya aportado el

mismo a una Junta de Compensación o que se encuentre aprobado el correspondiente Plan Parcial. En este sentido, el Informe de la Subdirección General de Impuestos sobre el Consumo, de 26 de mayo de 1995, afirmaba que «por urbanización debe entenderse, por tanto, la realización efectiva de las obras necesarias para que el inmueble adquiera tal condición. La aprobación del planeamiento urbanístico y del consiguiente proyecto de urbanización (incluido el de compensación), aunque afectan evidentemente a la situación y valor del terreno no suponen la dotación efectiva de servicios e infraestructuras, por lo que no cabe calificar dichas actuaciones como de urbanización del terreno propiamente dicho».

Este Tribunal Supremo ha admitido la tesis administrativa en lo relativo al momento en que se entiende que un terreno se encuentra en curso de urbanización. Así, existe una jurisprudencia consolidada que considera que sólo existe un terreno en curso de urbanización desde el momento en que se inician materialmente las obras. En este sentido pueden citarse, entre otras, las SSTs de 11 octubre y 8 de noviembre de 2004, de 21 de junio de 2006 y de 23 de enero de 2007.

La doctrina de este Tribunal exige distinguir entre dos situaciones:

--Los terrenos no se encuentran previamente en curso de urbanización, al no haberse iniciado las obras.

En este caso, el atribuir la condición de empresario al titular del terreno exige que éste asuma el coste de la transformación física del terreno, no siendo suficiente con que satisfaga gastos «administrativos». Sólo de esta forma se convierte en urbanizador a los efectos del artículo 5.Uno.d) de la LIVA.

--Los terrenos ya se encontraban en curso de urbanización, habiendo iniciado las obras su titular anterior.

Esta situación, que es la contemplada por la STS de 8 de noviembre de 2004, es más simple, ya que su actual titular podrá convertirse en promotor --no urbanizador-- y, por tanto, en empresario, mediante la asunción de gastos derivados del planeamiento urbanístico.

Con relación a los requisitos para la sujeción al IVA de la entrega de terrenos edificables, interpretando el art. 12.1 de la Directiva de IVA, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante, TJUE), en una sentencia de 15 de septiembre de 2011 (C-180/10 y C-181/10), se expresaba en los siguientes términos: (...)

Por lo tanto, el TJUE deja claro que es la existencia de una actividad económica la que justifica la condición de sujeto pasivo del IVA, al margen de elementos concretos como el tiempo por el que se prolongaron las operaciones o la magnitud de los ingresos que proporcionaron”.

Al haber calificado la transmisión como no sujeta al IVA ha seguido el TEAR la doctrina anterior que reconoce la condición de sujetos pasivos de este impuesto a los empresarios que no tuvieran previamente esta condición, desde la incorporación al menos parcial de los costes de urbanización. Y es que en nuestro caso, nos encontramos ante la primera de las situaciones planteadas por el TS, como es que los terrenos no se encontrasen previamente en curso de urbanización, al no haberse iniciado las obras materiales de transformación de los terrenos. Por ello, el atribuir la condición de empresario al titular del terreno exige que éste asuma el coste de la transformación física del terreno, no siendo suficiente con que satisfaga gastos administrativos.

Con ello este Tribunal Económico-Administrativo Central sigue los dictados del TS, modificando la doctrina que previamente mantenía (recogida entre otras en resolución de 20 de junio de 2013, RG 4690/2011, en la que se señalaba que la actividad económica se inicia desde el momento en que se adquieren bienes o servicios, con la intención confirmada por elementos objetivos, de destinarlos al desarrollo de la actividad de urbanización de terrenos y que los costes afectos a la actividad urbanizadora no son necesaria y únicamente los que se refieren a la ejecución material de las obras, sino todos aquellos que contribuyan a la realización de tal actividad, como costes técnicos y administrativos, con independencia de que en el momento en que tales costes se produzcan las obras se hayan iniciado).

En definitiva, tratándose de una transmisión de terrenos rústicos, no estar acreditada la anterior condición de empresarios/sujetos pasivos del impuesto de los vendedores, ni que se hubiera iniciado un proceso de urbanización con intervención de los vendedores antes de su venta, ni que se hubieran devengado por esta causa a su cargo gastos, siendo la mención que sobre este punto se recoge en la escritura (estipulación segunda) una reducción del precio y no una repercusión o traslación de esos gastos, se debe confirmar la no sujeción de la operación al Impuesto sobre el Valor Añadido al no tener los transmitentes la condición de sujetos pasivos/empresarios del impuesto.

Cuarto. El recurrente aporta copia de una resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid en una reclamación interpuesta por la sociedad VI... S.A. adquirente conjunto con la sociedad aquí recurrente en un 61% de la parte vendida de los inmuebles, que anuló la liquidación girada por la Comunidad de Madrid por el concepto de transmisiones patrimoniales onerosas del ITP a cargo de aquella sociedad, por haber considerado que la transmisión estuvo sujeta al IVA y que la renuncia tácita a la exención correspondiente a las transmisiones de terrenos rústicos fue válida. La existencia de este criterio anterior refuerza, a juicio del recurrente, su pretensión de anulación de la liquidación girada a su cargo por la similitud entre los supuestos de hecho.

Los antecedentes de que se dispone no son absolutamente claros, ni los que aporta el recurrente, ni los que recoge la resolución del TEAR de Madrid.

En cualquier caso estamos en presencia de dos adquisiciones distintas, y frente a la sociedad VI... SA se iniciaron actuaciones de comprobación por la Inspección de Hacienda en relación con el IVA del ejercicio 2007, a cuyo término aquella había solicitado la devolución del exceso de IVA soportado sobre el devengado en el periodo, por importe de 6.297.764,97 euros. Y en este importe también estaba incluido el IVA que le había sido repercutido en la adquisición que se considera en este expediente. Estas actuaciones concluyeron con la firma en conformidad del Acta A01 nº ... que, sustancialmente, reconoció el derecho a lo solicitado con un pequeño ajuste consecuencia de haber incrementado la Inspección el importe de las cuotas devengadas por 23.625,82 euros, pero sin haber cuestionado la deducibilidad del IVA soportado en esta adquisición (ni cualquier otra), de donde concluye el interesado que se venía así a confirmar la sujeción de la operación al IVA y la validez de la renuncia a la exención, conclusión que no formula expresamente la Inspección.

La oficina gestora del gravamen de Actos Jurídicos Documentados de la Comunidad de Madrid, presentada autoliquidación por este concepto e, insistimos, en la adquisición de fecha 6 de marzo del 2007, consideró que la operación de compraventa no estaba sujeta al IVA y, en consecuencia era procedente su gravamen por el concepto transmisiones patrimoniales onerosas del ITP y AJD al 7% y practicó liquidación en este sentido. Interpuesta reclamación ante este acto ante el TEAR de Madrid que recibió número 2558/09, éste anuló la liquidación y no cuestionó la sujeción de la operación al IVA, aunque calificó de válida la renuncia hecha por los transmitentes.

En relación con la transmisión de fecha 3 de julio del 2007, que es la que aquí interesa, la oficina gestora de la Comunidad de Castilla La Mancha también consideró que la operación no estaba sujeta al IVA y practicó liquidación por el concepto transmisiones patrimoniales onerosas del ITP y AJD; pero interpuesta reclamación ante el TEAR de esa Comunidad, éste calificó la transmisión como no sujeta al IVA y confirmó la liquidación por ITP, concepto transmisiones patrimoniales onerosas.

Ha existido sin duda una disparidad de criterios. El Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla-La Mancha en la transmisión de 3 de julio del 2007 en la que intervienen como adquirentes Inmobiliaria VI... SA y otros, confirmó que la transmisión estaba no sujeta al IVA y sí al concepto transmisiones patrimoniales onerosas del ITP y AJD; el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid en la transmisión de 6 de marzo del 2007 en la que interviene como adquirente Inmobiliaria VI... SA y no consta si existieron otros adquirentes, la considera sujeta al IVA e improcedente la liquidación por el ITP, concepto transmisiones patrimoniales onerosas. Pero no hay identidad, aunque uno de los adquirentes sea el mismo, en los actos sometidos a revisión ante esos Tribunales Regionales, ni el aquí recurrente era interesado en la resolución del TEAR de Madrid y por tanto no se puede hablar de una posible revocación irregular de un acto administrativo por otro posterior. Se trataría de una simple disparidad de criterios entre ambos Tribunales Económico-Administrativos Regionales frente a diferentes actos, que no perjudicaría en ningún caso la validez de la resolución que aquí se recurre.

E, incluso el argumento que utiliza el recurrente con apoyo en la resolución del TEAR de Madrid tampoco se opone de forma directa al criterio recogido en la resolución del TEAR de Castilla La Mancha que aquí se revisa. El argumento que destaca el interesado es que el TEAR de Madrid se apoya en su Fundamento cuarto en el Acta de la Inspección de Hacienda A01 nº ... que había reconocido que la actividad principal de VI... SA estaba sujeta y no exenta, para calificar de válida la renuncia a la exención implícita en la escritura de compraventa. Lo cierto es que en el Acta de la Inspección no hay ningún reconocimiento explícito sobre esta sujeción al IVA de la operación. Realmente a la cuestión de la sujeción al IVA de la operación solo se refiere esa resolución del TEAR de Madrid de forma muy sucinta en su Fundamento tercero cuando dice que: "La sujeción de la transmisión al IVA y su exención según el art 20 Uno 20 de la Ley 37/1992 de 28 de diciembre, se admite tanto por el interesado (repárese en que aquí el interesado es el adquirente y no el transmitente) como por la oficina gestora, como así expresa la motivación de la liquidación provisional...". No figura en el expediente copia de esta liquidación y en las alegaciones presentadas por VI... SA tampoco hay referencia expresa a esta cuestión, porque lo que fundamentalmente se argumenta en ellas es que la Inspección de Hacienda al acordar la devolución del exceso del IVA soportado, que incluía el procedente de esta transmisión, estaba aceptando la sujeción y no exención del IVA, lo que no es sino una deducción aunque obligada. Siendo por otra parte muy posible que tal diferencia de criterios no sea tan manifiesta, ya que en la resolución del TEAR de Madrid se da por supuesta la sujeción al IVA de la operación sin entrar a valorar esta circunstancia; realmente sólo decide sobre la validez de la renuncia a la exención atendiendo únicamente a la condición del adquirente; así en el Antecedente de Hechos Segundo se recoge que: "La Oficina Liquidadora a la vista de la documentación presentada, requirió a la entidad reclamante (que lo era Inmobiliaria VI... SA y no los vendedores), y en el Fundamento de Derecho Tercero se dice: "se admite tanto por el interesado (uno de los adquirentes) como por la oficina gestora, como así expresa la motivación de la liquidación provisional ..."; cuando en este expediente es la condición de los transmitentes la que interesa al TEAR de Castilla-La Mancha, porque es la que realmente define la sujeción o no de la operación al impuesto.

Finalmente, en cuanto a los argumentos que se recogen en el recurso sobre la validez de la renuncia a la exención, una vez confirmada la no sujeción de la operación, carecen de virtualidad alguna.

Por ello,

Este TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, en el recurso de alzada examinado, ACUERDA: Desestimar y confirmar la resolución recurrida.

Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

GRUPO III DE PARENTESCO EN LOS DESCENDIENTES POR AFINIDAD EN SUPUESTOS DE FALLECIMIENTO DEL CÓNYUGE QUE ORIGINÓ DICHA RELACIÓN. RESOLUCIÓN DE 8 DE JULIO DE 2014.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero. Concurren los requisitos de competencia, plazo y legitimación exigidos por la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que son presupuesto para la admisión a trámite de la presente reclamación siendo la cuestión que se plantea si le es aplicable a los descendiente por afinidad las reducciones y tarifa del Grupo III regulados en los Arts. 20 y 22 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones.

Segundo. La cuestión planteada en el presente expediente consiste en determinar si la liquidación impugnada en concepto de gravamen sucesorio por la herencia dejada a su fallecimiento por D. C. es o no conforme a Derecho, lo cual exige decidir en primer lugar si la aquí reclamante, heredera en su condición de hija carnal de la cónyuge ya fallecida del causante le debe ser aplicable la reducción prevista en la Ley del Impuesto relativa al grupo III del artículo 20.2.a) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, relativa a los descendientes por afinidad, con la aplicación de la pertinente reducción por parentesco en la base y los coeficientes previstos en el Art. 22, o por el contrario deben ser incluidos en el Grupo IV relativos a los colaterales de cuarto grado, grados más distantes y extraños.

Dispone el Art. 20 de la Ley 29/1987 que: *“En las adquisiciones gravadas por este impuesto, la base liquidable se obtendrá aplicando en la base imponible las reducciones que, conforme a lo previsto en la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, hayan sido aprobadas por la Comunidad Autónoma. Estas reducciones se practicarán por el siguiente orden: en primer lugar, las del Estado y, a continuación, las de las Comunidades Autónomas. En las adquisiciones «mortis causa», incluidas las de los beneficiarios de pólizas de seguros de vida, si la Comunidad Autónoma no hubiese regulado las reducciones a que se refiere el apartado anterior o no resultase aplicable a los sujetos pasivos la normativa propia de la Comunidad, se aplicarán las siguientes reducciones:*

Grupo I: adquisiciones por descendientes y adoptados menores de veintiún años, 15.956,87 euros, más 3.990,72 euros por cada año menos de veintiuno que tenga el causahabiente, sin que la reducción pueda exceder de 47.858,59 euros.

Grupo II: adquisiciones por descendientes y adoptados de veintiuno o más años, cónyuges, ascendientes y adoptantes, 15.956,87 euros.

Grupo III: adquisiciones por colaterales de segundo y tercer grado, ascendientes y descendientes por afinidad, 7.993,46 euros.

Grupo IV: en las adquisiciones por colaterales de cuarto grado, grados más distantes y extraños, no habrá lugar a reducción.”

Asimismo el artículo 22 relativo a la Cuota tributaria dispone que:

“1. La cuota tributaria por este impuesto se obtendrá aplicando a la cuota íntegra el coeficiente multiplicador en función de la cuantía de los tramos del patrimonio preexistente que, conforme a lo previsto en la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, hayan sido aprobados por la Comunidad Autónoma y del grupo, según el grado de parentesco, señalado en el artículo 20.

2. Si la Comunidad Autónoma no hubiese aprobado el coeficiente o la cuantía de los tramos a que se refiere el apartado anterior, o no resultase aplicable a los sujetos pasivos la normativa propia de la Comunidad, se aplicará el que corresponda de los que se indican a continuación, establecidos en función del patrimonio preexistente del contribuyente y del grupo, según el grado de parentesco, señalado en el artículo 20.”

Tercero. La cuestión debatida queda centrada en determinar si la hija carnal de la cónyuge fallecida del causante, por tanto, descendiente por afinidad, sigue estando incluida en la expresión genérica de “descendientes por afinidad” del Grupo III del Art. 20, con la trascendencia tanto a efectos de reducciones en base (Art. 20) como coeficientes aplicables en cuota (Art. 22).

Pues bien, sentado lo anterior la Oficina Nacional considera que la configuración legal del parentesco por afinidad supone la existencia de un vínculo matrimonial entre dos personas por lo que cuando fallece la cónyuge del causante con anterioridad al óbito de éste último, desaparece el parentesco por afinidad del que trae causa.

Sobre esta cuestión se ha pronunciado la Dirección general de Tributos en la Consulta de 25 de noviembre de 2004 en la que se consideraba que: *“No obstante, una vez producido el fallecimiento, desaparece la relación de afinidad de la viuda ya como colateral de segundo grado con los hermanos de su marido, ya como descendiente respecto de sus suegros y ello porque esa relación de parentesco surgida con el matrimonio con los consanguíneos del consorte exige la subsistencia de la persona que sirve de nexa o enlace para establecer el parentesco (el marido), de forma que su desaparición implica la inmediata desaparición jurídica del parentesco.”*

Asimismo dicho centro directivo recogía la Sentencia de la Sala de lo Penal del Tribunal Supremo de 27 de Septiembre de 2005 en apoyo de su criterio: *“Tal y como tiene también declarado esta Dirección General y confirma el Tribunal Supremo en Sentencia de 27 de septiembre de 2005, el parentesco por afinidad se genera y sostiene mientras se mantenga el matrimonio, por lo que desaparecido el vínculo matrimonial -sea por fallecimiento, sea por divorcio- y rota entre los cónyuges cualquier relación parental, igual ruptura se produce respecto de la familia de uno de ellos en relación con el otro, desapareciendo, en consecuencia, el parentesco por afinidad.”* (Consulta de 4 de mayo de 2007).

La mencionada Sentencia del Tribunal Supremo declaraba en relación con la prohibición legal del ejercicio de acción penal por parentesco que *“El parentesco por afinidad se genera y sostiene en el matrimonio, por lo que desaparecido el vínculo matrimonial se extingue éste, rompiéndose entre los cónyuges cualquier relación parental, y si se rompe entre los esposos, con más razón respecto a la familia de uno de ellos en relación al otro, esto es, el parentesco por afinidad desaparece.*

Y ello con independencia de que el viudo o viuda contraiga o no ulteriores nupcias, situación que en nada afecta a la ruptura del matrimonio previo, actuando la disolución del mismo únicamente como un prius o presupuesto jurídico de la celebración de otro posterior”.

En sentido similar se ha pronunciado el Tribunal Superior de Justicia de Madrid de forma expresa en relación con el Impuesto sobre Sucesiones: *“Esta Sala considera que el artículo 85 del Código Civil que dispone que «el matrimonio se disuelve, sea cual fuere la forma y el tiempo de su celebración, por la muerte o la declaración de fallecimiento de uno de los cónyuges y por el divorcio», permite entender, aunque así no se disponga expresamente en ningún precepto legal, que la muerte de un cónyuge extingue asimismo la relación de parentesco por afinidad que existía entre aquel cónyuge y los parientes por consanguinidad del otro.*

Esta interpretación, a nuestro entender, resulta totalmente lógica y coherente, pues de lo contrario, subsistiría el vínculo por afinidad cuando tras el fallecimiento, el cónyuge superviviente contrae nuevas nupcias, o, tras el divorcio, uno de los cónyuges nuevo matrimonio. De esta manera, la persona que contrae nuevo matrimonio tendría vínculo por afinidad con los parientes consanguíneos de uno y otro cónyuge, lo que resulta totalmente contrario a la naturaleza y esencia del parentesco por afinidad.” (S 31 de Mayo de 2012).

Cuarto. Frente a ese criterio conviene señalar que ya nuestro derecho tradicional se inclinaba por considerar subsistente la relación de afinidad aun después del fallecimiento del cónyuge que servía de nexa (“adfinitas in coniuge superstiti non deletur”), principio que no se recoge expresamente en nuestro Código Civil aunque sí en otros Códigos más modernos como el italiano (Art. 78). Asimismo, en el derecho canónico la relación de afinidad subsiste después del fallecimiento o anulación del matrimonio, como se pone de manifiesto en los impedimentos por afinidad (C 1092) los cuales se predicen respecto a persona que precisamente por haberse disuelto el matrimonio anterior es apta para contraer un nuevo matrimonio. Lo mismo cabría decir en el sistema de nuestro Código Civil anterior a la reforma introducida por la Ley de 7 de Julio de 1981, que establecía impedimentos para contraer matrimonio por relación de afinidad, preceptos que hubieran sido inaplicables si se entendiera que desaparece la relación de afinidad al disolverse el matrimonio anterior.

En nuestro Derecho vigente – aunque no es de aplicación a este caso- se pronuncia en el mismo sentido el art. 133-4.2 del Texto Refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos, aprobado por Decreto Legislativo 1/2005, de 26 de septiembre del Gobierno de Aragón, modificado por art 12,7 de la Ley 3/2012, de 8 de marzo, de Medidas Fiscales y Administrativas: *«A los efectos de aplicación de los beneficios fiscales en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, se entenderá que el parentesco por afinidad no se pierde por fallecimiento del cónyuge que sirve de nexa...”*

Quinto. A lo expuesto conviene añadir que si bien la Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de marzo de 2003 -en la que asimila en la relación de parentesco colateral a los consanguíneos y afines- no aborda de forma directa el análisis de la presente cuestión, de la exposición de los hechos cabe deducir ser criterio de la Sala la subsistencia de la relación de afinidad después de disuelto el matrimonio, ya que en dicha Sentencia se está contemplando precisamente un supuesto en el que se había producido la premoriencia del cónyuge que originó la afinidad con un sobrino.

Asimismo, en la Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de Diciembre de 2011 se confirmaba una sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Asturias recurrida en casación por los servicios jurídicos del Principado de Asturias, la cual precisamente argumentaba en base a la no desaparición del vínculo de afinidad por fallecimiento del cónyuge: “*TERCERO.- Ahora bien, sentado lo anterior la parte actora considera que la configuración legal del parentesco por afinidad supone la existencia de un vínculo matrimonial entre dos personas por lo que cuando el matrimonio se disuelve, desaparece el parentesco por afinidad del que trae causa por lo que fallecido el cónyuge, entre el cónyuge superviviente y los parientes por consanguinidad del cónyuge fallecido, ya no existe parentesco por afinidad, siendo así que con el fallecimiento de su marido se extingue el citado parentesco.*”

Ahora bien el Tribunal Supremo en la sentencia anteriormente citada de 18 de marzo de 2003 se está refiriendo precisamente, a un sobrino carnal de la esposa, premuerta, del causante, considerando como un colateral de tercer grado por afinidad, y en ningún caso se hace referencia a que este parentesco haya desaparecido porque la esposa del causante hubiere fallecido con anterioridad, razones todas ellas que llevan a la desestimación del recurso interpuesto.”

El mismo criterio que mantenía el TSJ de Asturias –y que confirmó el Tribunal Supremo– se mantiene en la Sentencia de 25 de mayo de 2007 del TSJ de Murcia que se cita en la resolución impugnada: “Como consta en el expediente administrativo, en el caso que nos ocupa D. F era titular de 1.344 acciones de la mercantil X, S.A. correspondientes al 6,677% de la misma, y sumado ese porcentaje al que tienen sus hermanos y los hijos y la mujer de su hermano fallecido, cumpliría el requisito del 20%, ya que conjuntamente representaría el 21,229% del capital social. Por tanto, cumpliría el requisito del 20% de la propiedad de la mercantil computados conjuntamente, como dice el artículo, con los colaterales hasta segundo grado por consanguinidad o afinidad.

Como hemos señalado, el único requisito que considera la Administración que se incumple es el de parentesco por afinidad, por entender que con el fallecimiento del hermano del causante se extinguió el citado parentesco. Sin embargo, como señala la parte actora, el Tribunal Supremo en un supuesto en el que la cuestión de fondo controvertida se contraía a dilucidar si el sobrino carnal de la esposa, premuerta, del causante y testador, debe considerarse comprendido como colateral de tercer grado por afinidad...”. Finalmente dicha Sentencia resolvía: “En conclusión, puesto que en nuestro Código Civil no se establece que el parentesco por afinidad se extinga por el fallecimiento de una persona, que hace que se pierda el parentesco con el resto del grupo familiar, y si tenemos en cuenta que dentro de los criterios interpretativos que establece el art. 3.1 del Código Civil, el primero es la literalidad, el sentido propio de sus palabras y que el art. 4 del Impuesto sobre Patrimonio habla de colaterales de segundo grado, «ya tenga su origen el parentesco en la consanguinidad, en la afinidad o en la adopción», la conclusión a la que debemos llegar es que se cumplen todos los requisitos para poder gozar de la reducción del 95% que relaman los actores.”

De acuerdo con lo expuesto anteriormente, este Tribunal Central considera que a efectos de lo establecido en el art 20 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones la relación de afinidad se mantiene aún después del fallecimiento del cónyuge que originó dicha relación, debiéndose estimar la presente reclamación económico administrativa. Este criterio ya fue expuesto en resolución de 3 de Diciembre de 2013 de este Tribunal Central y ha sido confirmado por la reciente Sentencia del Tribunal Supremo de 1 de abril de 2014.

En consecuencia,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, en la presente reclamación económico-administrativa interpuesta por D.ª B, ACUERDA: Estimarla.

Tributos Municipales

- **CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS**

- **IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE TERRENOS DE NATURALEZA URBANA**

- » Rectificación de escritura de disolución de sociedad de gananciales 28
- » Aportación de inmueble a sociedad limitada 29

- **CONSULTAS TM¹**

- **DACIÓN EN PAGO DE LA VIVIENDA HABITUAL** 30
- **PACTOS ENTRE PARTES** 31

1 Consultas TM son realizadas al Departamento Fiscal en relación a tributos municipales.

CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

Impuesto sobre el Incremento de Valor de Terrenos de Naturaleza Urbana

RECTIFICACIÓN DE ESCRITURA DE DISOLUCIÓN DE SOCIEDAD DE GANANCIALES.

CONSULTA NºV2937-14 DE 3 DE NOVIEMBRE DE 2014.

El consultante y su cónyuge liquidaron la sociedad de gananciales en el año 2006, adjudicándose a cada uno una serie de bienes determinados. Según manifiesta el consultante, no eran conscientes que el valor que daban a unos activos, concretamente a unas acciones que se adjudicó el consultante, era inexistente, toda vez que dichas acciones realmente habían desaparecido a causa de una operación mercantil ideada por esta sociedad y consistente en una reducción de capital, amortización de la totalidad de las acciones e inmediato aumento de capital que, por desconocimiento, no suscribieron.

Actualmente es intención de ambos cónyuges proceder a compensar el desequilibrio que se produjo mediante la rectificación de la escritura de disolución de gananciales antes señalada, de tal forma que, no existiendo realmente las acciones que le fueron adjudicadas al consultante, se le adjudiquen dos inmuebles cuya titularidad se adjudicó en su día a su esposa por un valor equivalente a la mitad del valor de las acciones que le fueron erróneamente adjudicadas, lográndose con esta rectificación el equilibrio patrimonial entre las partes.

El artículo 104 del TRLRHL regula, en su apartado 1, la naturaleza y el hecho imponible del impuesto, estableciendo que: “El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana es un tributo directo que grava el incremento de valor que experimenten dichos terrenos y se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos.”

Por tanto, para que se produzca el hecho imponible del impuesto deben darse dos condiciones simultáneas:

- ❖ Que se produzca un incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana en los términos que señala el TRLRHL.
- ❖ Que el mencionado incremento se produzca como consecuencia de una transmisión de tales terrenos, o de la constitución o transmisión de derechos reales sobre los mismos.

El incremento de valor que experimenten los terrenos urbanos puede tener su origen en la transmisión de la propiedad por cualquier título, tanto oneroso como lucrativo, así como por la constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio sobre dichos terrenos, de tal manera, que si no hay transmisión de la propiedad ni constitución o transmisión de un derecho real de goce limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos, no se devenga el IIVTNU.

Asimismo, el primer párrafo del apartado 3 del artículo 104 del TRLRHL dispone que:

“No se producirá la sujeción al impuesto en los supuestos de aportaciones de bienes y derechos realizadas por los cónyuges a la sociedad conyugal, adjudicaciones que a su favor y en pago de ellas se verifiquen y transmisiones que se hagan a los cónyuges en pago de sus haberes comunes.”

El Código Civil (CC), por su parte, regula la disolución y liquidación de la sociedad de gananciales en la sección quinta (artículos 1392 a 1410) del capítulo IV “De la sociedad de gananciales” del Título III “Del régimen económico matrimonial”, señalando el artículo 1410 que:

“En todo lo no previsto en este capítulo sobre formación de inventario, reglas sobre tasación y ventas de los bienes, división del caudal, adjudicaciones a los partícipes y demás que no se halle expresamente determinado, se observará lo establecido para la partición y liquidación de la herencia.”

En este sentido, el artículo 1074 del CC establece que:

“Podrán también ser rescindidas las particiones por causa de lesión en más de la cuarta parte, atendido el valor de las cosas cuando fueron adjudicadas.”

Disponiendo el artículo 1076 del CC que esta acción rescisoria por causa de lesión durará 4 años contados desde que se hizo la partición.

En relación con los preceptos arriba transcritos, el Tribunal Supremo, en sentencia de 17 de mayo de 2004 ha establecido en su fundamento de derecho primero que:

“(…)

La rescisión por lesión de la liquidación está consentida por el Código civil (arts. 1.410 y 1.074) para reparar agravios económicos sufridos en la partición.”

(…)”

No obstante, dado que la partición se efectuó en 2006, no es posible ejercitar la acción rescisoria señalada en los párrafos anteriores al haber transcurrido más de 4 años desde que se liquidó la sociedad de gananciales, no resultando por tanto de aplicación la no sujeción prevista en el artículo 104.3 del TRLRHL a la operación descrita por el consultante. En consecuencia, la adjudicación al consultante de los dos bienes inmuebles a los que hace referencia la presente consulta, determinará el nacimiento del hecho imponible del IIVTNU de acuerdo con los artículos 104 y siguientes del TRLRHL.

APORTACIÓN DE INMUEBLE A SOCIEDAD LIMITADA. CONSULTA ° V2777-14 DE 15 DE OCTUBRE DE 2014.

La consultante es propietaria de un inmueble que se encuentra afecto a la actividad económica de enseñanza que ella desarrolla desde 2009. Tiene la intención de constituir una sociedad de responsabilidad limitada y aportar dicho inmueble en la constitución, de forma que sea la sociedad la que a partir de ese momento desarrolle la actividad económica.

2.) Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

Los apartados 1 y 2 del artículo 104 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL), aprobado por el Real Decreto 2/2004, de 5 de marzo, establecen que:

“1. El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana es un tributo que grava el incremento de valor que experimenten dichos terrenos y se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos. 2. No está sujeto a este impuesto el incremento de valor que experimenten los terrenos que tengan la consideración de rústicos a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles. En consecuencia con ello, está sujeto al incremento de valor que experimenten los terrenos que deban tener la consideración de urbanos, a efectos de dicho Impuesto sobre Bienes Inmuebles, con independencia de que estén o no contemplados como tales en el Catastro o en el padrón de aquél. A los efectos de este impuesto, estará asimismo sujeto a éste el incremento de valor que experimenten los terrenos integrados en los bienes inmuebles clasificados como de características especiales a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles.” Por su parte, el apartado 3 de la disposición adicional segunda del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS), aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, en relación con el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU), establece que:

“No se devengará el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana con ocasión de las transmisiones de terrenos de naturaleza urbana derivadas de operaciones a las que resulte aplicable el régimen especial regulado en el capítulo VIII del título VII de esta ley, a excepción de las relativas a terrenos que se aporten al amparo de lo previsto en el artículo 94 de esta ley cuando no se hallen integrados en una rama de actividad.

En la posterior transmisión de los mencionados terrenos se entenderá que el número de años a lo largo de los cuales se ha puesto de manifiesto el incremento de valor no se ha interrumpido por causa de la transmisión derivada de las operaciones previstas en el capítulo VIII del título VII.

No será de aplicación lo establecido en el artículo 9.2 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales (Actualmente, mismo artículo y apartado del TRLRHL).”

En consecuencia, el no devengo y por tanto la no sujeción al IIVTNU está condicionado a que, en el supuesto en cuestión, concurren las circunstancias descritas en el apartado 3 de la disposición adicional segunda del TRLIS. En caso de que no concurren las circunstancias descritas en el apartado 3 de la disposición adicional segunda del TRLIS, se producirá el devengo del IIVTNU como consecuencia de la transmisión del terreno de naturaleza urbana, siendo el sujeto pasivo de dicho impuesto la aportante.

CONSULTAS TM¹

Dación en pago de la vivienda habitual

¿Cómo tributa en el IIVTNU la dación en pago de la vivienda habitual?

Dispone el artículo 105 c) del TRLRHL:

Las transmisiones realizadas por personas físicas con ocasión de la dación en pago de la vivienda habitual del deudor hipotecario o garante del mismo, para la cancelación de deudas garantizadas con hipoteca que recaiga sobre la misma, contraídas con entidades de crédito o cualquier otra entidad que, de manera profesional, realice la actividad de concesión de préstamos o créditos hipotecarios.

Asimismo, estarán exentas las transmisiones de la vivienda en que concurren los requisitos anteriores, realizadas en ejecuciones hipotecarias judiciales o notariales.

Para tener derecho a la exención se requiere que el deudor o garante transmitente o cualquier otro miembro de su unidad familiar no disponga, en el momento de poder evitar la enajenación de la vivienda, de otros bienes o derechos en cuantía suficiente para satisfacer la totalidad de la deuda hipotecaria. Se presumirá el cumplimiento de este requisito. No obstante, si con posterioridad se comprobara lo contrario, se procederá a girar la liquidación tributaria correspondiente.

A estos efectos, se considerará vivienda habitual aquella en la que haya figurado empadronado el contribuyente de forma ininterrumpida durante, al menos, los dos años anteriores a la transmisión o desde el momento de la adquisición si dicho plazo fuese inferior a los dos años.

Respecto al concepto de unidad familiar, se estará a lo dispuesto en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio. A estos efectos, se equiparará el matrimonio con la pareja de hecho legalmente inscrita.

El requisito que exige la norma (artículo 105. C) del TRLRHL es que el deudor o garante transmitente o cualquier otro miembro de su unidad familiar no disponga, en el momento de poder evitar la enajenación de la vivienda, de otros bienes o derechos en cuantía suficiente para satisfacer la totalidad de la deuda hipotecaria. Se presumirá el cumplimiento de este requisito. No obstante, si con posterioridad se comprobara lo contrario, se procederá a girar la liquidación tributaria correspondiente.

A priori, en cuestión de prueba en materia tributaria el artículo 105 de la LGT establece que quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo. Por lo que para disfrutar de un beneficio fiscal, a priori, debe probarse la concurrencia de requisitos para disfrutarlo.

Sin embargo, en relación con la exención de la dación en pago del IIVTNU existe una particularidad.

En un primer lugar, la exención fue introducida por el RD-L 8/2014, de 4 de julio, en términos muy similares a como hoy está redactada, pero sin incluir aquella presunción de cumplimiento del requisito y con la siguiente coetilla «La concurrencia de los requisitos previstos anteriormente se acreditará por el transmitente ante la Administración tributaria municipal».

Posteriormente la Ley 18/2014, de 15 de octubre, le dio nueva redacción -la actual- añadiendo la presunción y suprimiendo aquella coetilla.

Esta diferencia hace mucho más sencilla la aplicación de la exención por los sujetos pasivos, que no tienen que probar el requisito, de modo que la exención es de aplicación directa. Cuestión distinta es qué hará el ayuntamiento para intentar detectar aquellas daciones que no cumplan el requisito.

Por lo que se refiere a la vivienda habitual, es la propia norma la que especifica qué se entenderá por vivienda habitual a estos efectos:

«A estos efectos, se considerará vivienda habitual aquella en la que haya figurado empadronado el contribuyente de forma ininterrumpida durante, al menos, los dos años anteriores a la transmisión o desde el momento de la adquisición si dicho plazo fuese inferior a los dos años».

¹ Consultas TM son realizadas al Departamento Fiscal en relación a tributos municipales.

Finalmente añadir que la exención está prevista para:

Las transmisiones realizadas por personas físicas con ocasión de la dación en pago de la vivienda habitual del deudor hipotecario o garante del mismo, para la cancelación de deudas garantizadas con hipoteca que recaiga sobre la misma y no otros conceptos.

Pactos entre partes

En la escritura se ha hecho constar que «el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana será satisfecho en su totalidad por la parte compradora» ¿ a nombre de quien hemos de girar la liquidación?

En relación con la persona a quien se debe girar la liquidación cuando en virtud de la escritura las partes pactan que el comprador se hará cargo del impuesto, señalar que el artículo 36 de la Ley 58/2003, General Tributaria, define al sujeto pasivo en los siguientes términos:

“1. Es sujeto pasivo el obligado tributario que, según la ley, debe cumplir la obligación tributaria principal, así como las obligaciones formales inherentes a la misma, sea como contribuyente o como sustituto del mismo”.

Y el artículo 17.5 establece que:

“Los elementos de la obligación tributaria no podrán ser alterados por actos o convenios de los particulares, que no producirán efectos ante la Administración, sin perjuicio de sus consecuencias jurídico-privadas”.

Por tanto, si de acuerdo con el artículo 106 TRLRHL en las transmisiones a título oneroso es sujeto pasivo el transmitente, la liquidación debe girarse a nombre del transmitente, independientemente de lo que las partes hayan pactado, y sin perjuicio de sus consecuencias jurídico-privadas (además, con relación a éstas últimas, las recientes sentencias del Tribunal de Justicia de Luxemburgo y Tribunal Supremo (publicada en el BIT 178) califican de abusivas las cláusulas que obligan al comprador hacerse cargo del impuesto).

