

Nº de consulta V3306-19

Órgano SG de Impuestos Patrimoniales, Tasas y Precios Públicos

Fecha salida 02/12/2019

Normativa RITPAJD RD 828/1995 art. 70-1. TRLITPAJD RDLeg 1/1993 art. 31-2

Descripción de hechos

En el año 1992 cuatro comunidades de bienes solicitaron licencia municipal al objeto de acondicionar la planta semisótano para la construcción de 32 trasteros. Concedida la licencia se liquidó el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras sobre una base imponible de 52.502, 50 euros (8.735.682 pesetas), pero no se procedió a otorgar el correspondiente documento público para su acceso al Registro de la Propiedad, siendo voluntad de las distintas comunidades inscribir ahora los referidos trasteros.

Cuestión planteada

Cuál sería la base imponible al objeto de liquidar los actos jurídicos documentados, y si sería correcto entender que el valor real del bien o derecho vendría constituido por el importe consignado a efectos de la liquidación de la licencia municipal a pesar de dar cumplimiento al acto de inscripción tiempo después.

La declaración de obra nueva es 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. En consecuencia, la declaración de obra nueva no presupone la transmisión de un bien, aunque si constituye hecho imponible de la cuota variable del Documento Notarial de la modalidad de Actos Jurídicos Documentados, en los términos que resultan del artículo 31.2 del Texto Refundido Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante ITP y AJD), aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre.

Artículo 31.2

“Las primeras copias de escrituras y actas notariales, cuando tengan por objeto cantidad o cosa valuable, contengan actos o contratos inscribibles en los Registros de la Propiedad, Mercantil, de la Propiedad Industrial y de Bienes Muebles no sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o a los conceptos comprendidos en los números 1 y 2 del artículo 1 de esta Ley, tributarán, además, al tipo de gravamen 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, haya sido aprobado por la Comunidad Autónoma.

Contestación completa

Si la Comunidad Autónoma no hubiese aprobado el tipo a que se refiere el párrafo anterior, se aplicará el 0,50 por 100, en cuanto a tales actos o contratos.”

En cuanto a la base imponible, el artículo 70.1 del Reglamento del ITP y AJD, aprobado por Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, (BOE de 22 de junio), dispone que “1. 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”.

Esta norma de determinación de la base imponible en la declaración de obra nueva ha planteado indudables problemas interpretativos ante la inexistencia de un precepto legal expreso en el que se diga cómo debe calcularse. La doctrina mayoritaria se inclina por encontrar suficiente identidad de razón con la regulación del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (en adelante ICIO), posibilitando una interpretación integradora que resuelva insuficiencias de la normativa del ITP y AJD. Pero, en cualquier caso y como cuestión previa, debe señalarse que el valor real del coste de la obra nueva que se declara, es lo que costó realmente cuando se ejecutó la obra. Ello quiere decir que el momento del devengo del impuesto –que, en este caso, es el día en que se formalice la escritura pública– es irrelevante a efectos de determinar el coste; el coste es el que es o, mejor dicho, el que fue, sin que proceda actualizar el valor a la fecha del devengo del impuesto.

Con respecto a qué elementos deben integrar el valor real del coste, hay que partir de que este no puede ser otro que el de ejecución material de la obra, porque 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, no forman parte de la base imponible

- El Impuesto sobre el valor Añadido por su carácter neutro y por tanto repercutible al futuro adquirente, ni el acto que se documenta está gravado por dicho impuesto indirecto
- 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, en general, cualquier otro concepto que no integre, estrictamente, el coste de ejecución material.

En suma, no se puede equiparar el valor real de coste de la obra nueva con su valor de mercado. El valor real de lo edificado no puede conducir a la valoración del inmueble como resultado final de la obra nueva; conceptos ambos (coste de ejecución frente a valor del inmueble terminado) que no tienen por qué coincidir, pues 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. Está fuera de discusión que lo que se valora no es una transmisión patrimonial sino un documento notarial, un hecho sujeto no a Transmisiones Patrimoniales onerosas 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, diríase que de menor entidad y, por lo mismo, merecedor de una tributación más benigna que si de un negocio traslativo de dominio se tratara. En caso contrario, 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, se terminaría por gravar dos veces la misma manifestación de riqueza, 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. Ni es lógico, pues 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

Así pues, a la hora de fijar la base imponible de una escritura de declaración de obra nueva, la comprobación debe recaer sobre el coste de la ejecución de la obra y no sobre su valor de mercado. En este sentido se ha manifestado la Resolución de 20 de septiembre de 2018 del Tribunal Económico-Administrativo Central recogiendo el criterio emanado de la Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de abril de 2012

CONCLUSION

1. A la hora de fijar la base imponible de una escritura de declaración de obra nueva, la comprobación debe recaer sobre el coste de la ejecución de la obra y no sobre su valor de mercado

2. El momento del devengo del impuesto, el día en que se formalice la escritura pública de declaración de obra nueva, es irrelevante a efectos de determinar el coste; el coste es el que es o, mejor dicho, el que fue, sin que proceda actualizarlo a la fecha del devengo del impuesto.

Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.