

**BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE**

Referencia: NFC050720

DGT: 21-03-2014

N.º CONSULTA VINCULANTE: V0787/2014

**SUMARIO:**

**ITP y AJD. Transmisiones patrimoniales onerosas. Base imponible.** Dado que no es posible equiparar el concepto de precio al de valor real -que es la base imponible del impuesto-, ni siquiera cuando interviene una Administración pública o una entidad controlada por alguna Administración pública, procede concluir que la Administración tributaria gestora está facultada legalmente para efectuar la comprobación de valores de las operaciones sujetas al Impuesto, sin más límites que los previstos en las leyes.

**Comprobación de valores. Procedencia/improcedencia.** El hecho de que el precio de una operación haya sido fijado por una entidad controlada indirectamente por una Administración pública -en este caso, controlada por el Fondo de Reestructuración Ordenada Bancaria (FROB), a través de su control del Banco Financiero y de Ahorros (BFA)-, no es óbice para que la Administración tributaria pueda efectuar la comprobación de valores de dicha operación.

**PRECEPTOS:**

RDLeg. 1/1993 (TR Ley ITP y AJD), arts. 7, 10, 46 y 47.

**Descripción sucinta de los hechos:**

La consultante se plantea adquirir una vivienda a la entidad Bankia, S.A., que previsiblemente quedaría exenta del Impuesto sobre Valor Añadido (IVA) y sujeta al ITPAJD. Esta vivienda ha sido ofertada a nivel nacional por la entidad Bankia, S.A. en su portal inmobiliario Bankia Habitat a través del cual se han venido recibiendo diversas ofertas por aquella que hasta la fecha han sido rechazadas por considerarse insuficientes. La consultante ha realizado una oferta por valor de 320.000,00 euros por la vivienda en cuestión, oferta que ha sido aprobada por la entidad. Además, la consultante ha solicitado al mismo tiempo una tasación inmobiliaria de la vivienda a un perito independiente, en la que se pone de manifiesto un valor de mercado de 290.000,00 euros. El perito es un Arquitecto Técnico e Ingeniero de la Edificación inscrito en el Colegio Oficial correspondiente y su informe ha sido debidamente visado por el citado colegio profesional.

La consultante declara que no tiene ninguna vinculación con la entidad Bankia, S.A., de la que no es (ni ha sido) accionista, ni trabajadora, ni directiva, ni consejera. Su única vinculación trae causa de la citada compraventa y se cife a la vinculación habitual que como cliente es necesario formalizar en estos casos. Asimismo, señala la consultante que Bankia, S.A. actualmente está controlada por el Fondo de Reestructuración Ordenada Bancaria (FROB), ente público adscrito a la Administración General del Estado, a través de su control de BFA, del que Bankia es filial.

**Cuestión planteada:**

Si el precio pactado por la consultante, teniendo en cuenta la falta de vinculación entre las partes y que la vendedora está controlada por una Administración Pública, tiene la consideración de valor real a efectos del artículo 10.1 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, y, por tanto, debería constituir la base imponible del impuesto, en su modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, una vez formalizada la operación de compraventa.

**Contestación:**

En relación con la cuestión planteada en el escrito de consulta, este Centro directivo informa lo siguiente:

El artículo 7 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 (BOE de 20 de octubre de 1993) –en adelante, TRLITPAJD– dispone en los apartados 1, letra A) y 5 de su artículo 7 lo siguiente:

“1. Son transmisiones patrimoniales sujetas:

A) Las transmisiones onerosas por actos “inter vivos” de toda clase de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas.

[...]

5. No estarán sujetas al concepto de “transmisiones patrimoniales onerosas”, regulado en el presente Título, las operaciones enumeradas anteriormente cuando sean realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional y, en cualquier caso, cuando constituyan entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido. No obstante, quedarán sujetas a dicho concepto impositivo las entregas o arrendamientos de bienes inmuebles, así como la constitución y transmisión de derechos reales de uso y disfrute que recaigan sobre los mismos, cuando gocen de exención en el Impuesto sobre el Valor Añadido. También quedarán sujetas las entregas de aquellos inmuebles que estén incluidos en la transmisión de la totalidad de un patrimonio empresarial, cuando por las circunstancias concurrentes la transmisión de este patrimonio no quede sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.”

La base imponible de esta modalidad del impuesto, se encuentra regulada en el artículo 10 del TRLITPAJD, que dispone en su apartado 1 que “La base imponible está constituida por el valor real del bien transmitido o del derecho que se constituya o ceda. Únicamente serán deducibles las cargas que disminuyan el valor real de los bienes, pero no las deudas aunque estén garantizadas con prenda o hipoteca”.

El artículo 46 del TRLITPAJD, dedicado a la comprobación de valores, establece en sus tres primeros apartados lo siguiente:

“1. La Administración podrá, en todo caso, comprobar el valor real de los bienes y derechos transmitidos o, en su caso, de la operación societaria o del acto jurídico documentado.

2. La comprobación se llevará a cabo por los medios establecidos en el artículo 52 de la Ley General Tributaria.

Si de la comprobación resultasen valores superiores a los declarados por los interesados, éstos podrán impugnarlos en los plazos de reclamación de las liquidaciones que hayan de tener en cuenta los nuevos valores. Cuando los nuevos valores puedan tener repercusiones tributarias para los transmitentes se notificarán a éstos por separado para que puedan proceder a su impugnación en reposición o en vía económico-administrativa o solicitar su corrección mediante tasación pericial contradictoria y, si la reclamación o la corrección fuesen estimadas en todo o en parte, la resolución dictada beneficiará también a los sujetos pasivos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

3. Cuando el valor declarado por los interesados fuese superior al resultante de la comprobación, aquél tendrá la consideración de base imponible. Si el valor resultante de la comprobación o el valor declarado resultase inferior al precio o contraprestación pactada, se tomará esta última magnitud como base imponible.”

Por último, el artículo 47, que regula la tasación pericial contradictoria, señala en su apartado 1 que “En corrección del resultado obtenido en la comprobación de valores los interesados podrán promover la práctica de la tasación pericial contradictoria mediante solicitud presentada dentro del plazo de la primera reclamación que proceda contra la liquidación efectuada sobre la base de los valores comprobados administrativamente.”

Conforme a los preceptos transcritos, la transmisión onerosa de una vivienda no sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido o sujeta pero exenta –como parece ser que ocurre en el supuesto planteado– estará sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD. En tal caso, la base imponible será el valor real de la vivienda transmitida, valor que deberá consignar el sujeto pasivo en su autoliquidación del impuesto y que podrá ser objeto de comprobación por la Administración gestora del impuesto.

Si de la comprobación resulta un valor superior al declarado, este nuevo valor sería la base imponible del impuesto. Ahora bien, esta potestad comprobadora de la Administración no deja indefenso al contribuyente, pues, además de la facultad de impugnar el nuevo valor si considera que el procedimiento administrativo adoleció de algún defecto que invalide el resultado, el artículo 47 le faculta para discutir el valor comprobado por la Administración mediante la promoción de la llamada tasación pericial contradictoria, procedimiento que tiene por finalidad la fijación del valor real de la operación gravada y en la que intervienen las dos partes de la relación tributaria (el sujeto activo o Administración y el sujeto pasivo o contribuyente) y, en caso de discrepancia, un tercero independiente en funciones de arbitraje.

En cuanto al concepto de valor real y a la posibilidad de su comprobación por la Administración tributaria, este Centro Directivo estima que el hecho de que el precio de una operación haya sido fijado por una entidad controlada indirectamente por una Administración pública (en este caso, por Bankia, S.A., controlada por el Fondo de Reestructuración Ordenada Bancaria (FROB), a través de su control del Banco Financiero y de Ahorros (BFA),

del que Bankia es filial) no es óbice para que la Administración tributaria pueda efectuar la comprobación de valores de dicha operación. A este respecto, debe tenerse en cuenta la distinción entre precio y valor real, pues mientras que aquél es subjetivo y depende del acuerdo al que lleguen las partes en cada transacción (en función de los intereses y necesidades de transmitente y adquirente en el momento de la transmisión), este último tiene un carácter objetivo en el sentido de que es independiente de la voluntad de las partes.

A este respecto, en cuanto a la delimitación del concepto de valor real, cabe señalar que el Tribunal Supremo se ha pronunciado en reiteradas ocasiones sobre la cuestión, habiendo establecido como doctrina jurisprudencial que, cuando exista un mercado de los bienes de que se trate, el valor real coincide con el valor de mercado –entre otras, sentencia de 16 de junio de 1994–. Así mismo, en la sentencia de 5 de octubre de 1995, el Tribunal Supremo, tras afirmar que no existe un valor real, entendido éste como un carácter o predicado ontológico de las cosas, y que esta apreciación nos lleva a lo que se denomina valor de mercado, establece que dicho valor de mercado ha sido definido con gran corrección por la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 30 de noviembre de 1994, en cuyo Anexo I.1 se define el valor de mercado del siguiente modo: «Es el importe neto que razonablemente podría esperar recibir un vendedor por la venta de una propiedad en la fecha de la valoración, mediante una comercialización adecuada, y suponiendo que existe al menos un comprador potencial correctamente informado de las características del inmueble, y que ambos, comprador y vendedor, actúan libremente y sin un interés particular en la operación».

Por último, cabe subrayar que es posible –e incluso, hasta usual en determinadas circunstancias– que el precio fijado por un vendedor independiente del comprador, sea aquella Administración pública o no, no constituya el valor real del bien objeto de transmisión, pues pueden entrar en juego otros motivos (por ejemplo, motivos de oportunidad) que influyan en la fijación del precio, especialmente si se trata de una Administración pública o de una sociedad controlada por ella, pues pueden entrar en juego motivos de política social, económica o de otro tipo, teniendo en cuenta que una Administración pública no es una empresa mercantil y que su finalidad principal no es la obtención de lucro, sino el bien común.

Todo lo cual, dado que no es posible equiparar el concepto de precio al de valor real (que es la base imponible del impuesto), ni siquiera cuando interviene una Administración pública o una entidad controlada por alguna Administración Pública, lleva a la conclusión antes expuesta de que, la Administración tributaria gestora está facultada legalmente para efectuar la comprobación de valores de las operaciones sujetas al impuesto, sin más límites que los previstos en las leyes.

#### CONCLUSIONES:

Primera: La base imponible de la transmisión onerosa de una vivienda sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD estará constituida por su valor real, valor que debe ser declarado por el contribuyente y ser objeto de comprobación por la Administración tributaria gestora del impuesto, conforme al procedimiento de comprobación de valores legalmente establecido.

Segunda: El precio fijado por las partes en la compraventa de un bien inmueble no tiene necesariamente que coincidir con su valor real, ni siquiera en el caso de la inexistencia de vinculación entre aquellas, pues en su fijación pueden entrar distintos motivos (por ejemplo, motivos de oportunidad, de política social, económica o de otro tipo) que influyan en la fijación del precio, especialmente si se trata de una Administración pública o de una sociedad controlada por ella, pues pueden entrar en juego motivos de política social, económica o de otro tipo, teniendo en cuenta que una Administración pública no es una empresa mercantil y que su finalidad principal no es la obtención de lucro, sino el bien común.

Tercera: Conforme a la jurisprudencia del Tribunal Supremo, cuando exista un mercado de los bienes de que se trate, el valor real coincide con el valor de mercado, concepto que podría definirse del siguiente modo: «Es el importe neto que razonablemente podría esperar recibir un vendedor por la venta de una propiedad en la fecha de la valoración, mediante una comercialización adecuada, y suponiendo que existe al menos un comprador potencial correctamente informado de las características del inmueble, y que ambos, comprador y vendedor, actúan libremente y sin un interés particular en la operación».

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.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.