

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFJ053615

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 16 de enero de 2014

Vocalía 9.^a

R.G. 508/2011

SUMARIO:

Actos jurídicos documentados. Documentos notariales. Obra nueva y división horizontal. Base imponible. El valor real del coste de la obra al que se refiere el RD 828/1995 (Rgto. ITP y AJD), no puede ser otro que el de ejecución material de la obra, porque es el más coherente con la 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. Ahora bien, no forman parte de la base imponible ni el IVA ni demás impuestos análogos, ni tampoco los honorarios de profesionales, el beneficio del contratista ni cualquier otro concepto que no integre, estrictamente, el coste de ejecución material. Por último, ese coste no se puede llegar a equiparar con el valor de mercado. [Vid., en el mismo sentido, STS, de 9 de abril de 2012, recurso n.º 95/2009 (NFJ047108)]. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

RD 828/1995 (Rgto. ITP y AJD), art. 70.

En la Villa de Madrid, en la fecha arriba señalada (16/01/2014) y en el recurso de alzada que pende de resolución ante este Tribunal Económico-Administrativo Central promovido por X, S.A., representada por D^a. ..., con domicilio a efectos de notificaciones en ..., contra resolución de la Sala Desconcentrada de ... del Tribunal Económico-Administrativo Regional de ... de 28 de octubre de 2010, por la que se desestiman las reclamaciones económico-administrativas números ... y ..., formuladas contra acuerdos desestimatorios de los recursos de reposición deducidos contra liquidaciones practicadas por el Servicio de Hacienda de la Delegación Territorial de ... de la Junta de ... en concepto de Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados e importes de 113.675,46 € y 408.906,10 €.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

Mediante escritura pública de declaración de obra nueva y división horizontal autorizada por el notario D. ... en fecha 5 de junio de 2006, la entidad "X, S.A." formalizó la declaración de obra nueva en construcción de cinco bloques de viviendas sobre un solar urbano de su propiedad sito en ... (parcela ... del Área de Transformación ...), y procedió a dividir en régimen de propiedad horizontal dichos edificios, valorando la obra nueva en 11.780.000 € y la división horizontal en 25.534.414 €.

El 5 de julio de 2006 se presentó el anterior documento ante la Administración tributaria de la Junta de ..., acompañado de autoliquidaciones realizadas por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad Actos Jurídicos Documentados, en concepto de declaración de obra nueva y de división horizontal respectivamente, con base imponible de 11.780.000 € y cuota ingresada de 117.800 € en el primer caso; y base imponible de 25.534.414 € y cuota abonada de 255.344,14 € en el segundo.

Segundo.

Iniciado procedimiento de comprobación de valores, y luego de efectuada valoración de la obra nueva y la división horizontal por perito competente de la Administración tributaria autonómica mediante informes de 18 de marzo de 2008, basados en valores unitarios obtenidos de estudios de mercado, el Servicio de Hacienda de la Delegación Territorial de Burgos de la Junta de Castilla y León giró propuestas de liquidación a "X, S.A." por el Impuesto, modalidad y conceptos referidos, en fecha 17 de abril de 2008. En la propuesta referente a la declaración de obra nueva constan los siguientes conceptos e importes: base imponible de 21.936.561,09 €; cuota tributaria de 219.365,61 €; deducción de 117.800 € ingresados por autoliquidación; y total a pagar de 101.565,61 €. En la relativa a la división horizontal figuran las cantidades siguientes: base imponible de 62.068.947,41 €; cuota tributaria de 620.689,47 €; deducción de 255.344,14 € abonados por autoliquidación; y total a pagar de 365.345,33 €.

Las propuestas de liquidación se notificaron el 6 de junio de 2008, y el 18 de junio siguiente la obligada tributaria presentó escritos de alegaciones de idéntico contenido, en los que aduce motivación insuficiente de las comprobaciones de valor.

A la vista de las alegaciones formuladas, el perito de la Administración efectuó nuevos informes de valoración en fecha 5 de septiembre de 2008, coincidentes en sus resultados con las valoraciones efectuadas en los informes de 18 de marzo de 2008, y el 14 de octubre siguiente el órgano gestor practicó liquidaciones a la obligada tributaria por los mismos importes consignados en las propuestas, si bien añadiendo intereses de demora, por lo que el total a ingresar ascendió a 113.675,46 € en el caso de la declaración de obra nueva, y 408.906,10 € en el de la división horizontal. Las liquidaciones se notificaron el 11 de diciembre de 2008.

Tercero.

El 9 de enero de 2009 la interesada interpuso recursos de reposición independientes y de similar contenido contra las anteriores liquidaciones, en los que formula diversas alegaciones en disconformidad con las valoraciones efectuadas por la Administración. Además, la recurrente se reserva el derecho a promover tasación pericial contradictoria.

A la vista de las alegaciones, el perito que había efectuado las valoraciones anteriores emitió nuevos informes en fecha 17 de marzo de 2009 (basados, como los anteriores, en valores unitarios obtenidos de estudios de mercado), tasando la obra nueva y la división horizontal en las mismas cantidades que en las comprobaciones de valor previas, y el 2 de abril de 2009 el órgano gestor dictó acuerdos independientes y de igual redacción en los que resuelve confirmar íntegramente los actos administrativos recurridos. Los acuerdos, acompañados de las respectivas valoraciones, se notificaron el 4 de mayo de 2009.

Cuarto.

El 2 de junio de 2009 la interesada promovió reclamaciones económico-administrativas números 9/608/2009 y 9/609/2009 contra los anteriores acuerdos desestimatorios, ante la Sala Desconcentrada de ... del Tribunal Económico-Administrativo Regional de ..., que fueron acumuladas, y el 29 de julio siguiente presentó escrito de alegaciones, en el que aduce, en síntesis: a) que la valoración efectuada responde a un procedimiento inadecuado, puesto que conforme al artículo 70 del Reglamento del Impuesto, y a la jurisprudencia de los Tribunales Superiores de Justicia que cita, la base imponible del Impuesto en las escrituras de obra nueva ha de ser el valor real del coste de ejecución del inmueble; b) que con el método de valoración seguido por la Administración se viene a determinar el valor del inmueble terminado en el mercado y no su coste de ejecución; c) que lo anterior resulta aplicable a la valoración de la división horizontal, puesto que una parte de la base imponible de la misma viene determinada por el coste de ejecución del inmueble.

El 28 de octubre de 2010 la Sala Desconcentrada de ... del Tribunal Regional dictó resolución por la que acuerda desestimar las reclamaciones y confirmar los actos impugnados. En el Fundamento de Derecho IV de la resolución se justifica la desestimación de las alegaciones de la recurrente en los siguientes términos: «Es obvio que en las declaraciones de obra nueva, el término de referencia del valor declarado debe ser el valor real de la construcción o sea de las obras realizadas. El valor real de lo edificado, en una situación de libre mercado entre partes independientes, se identifica obviamente con el valor del mercado, que será el valor real de los inmuebles de que se trate, descontado el valor real del solar o terreno sobre el que se ha construido. Esta idea tiene su plasmación en el artículo 70 del Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por Real Decreto 828/1995, de 29 mayo, que dispone: “1. 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”. Se observa que no es el coste real de la construcción, sino lo que vale una vez construido, es decir el valor de mercado de las viviendas construidas, descontado como hemos dicho el valor real del solar. El valor real del coste real de lo construido, es, pues, normalmente superior y en todo caso distinto al coste según contabilidad, y por supuesto al coste real de lo construido, como así lo ha declarado la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 31 enero 1994. En el apartado 2 del mismo art. 70 dispone: “2. En la base imponible de las escrituras de constitución de edificios en régimen de propiedad horizontal se incluirá tanto el valor real de coste de la obra nueva como el valor real del terreno”. Es decir la norma siempre habla de valor real como base imponible del impuesto». La resolución se notificó el 15 de noviembre de 2010.

Quinto.

El 14 de diciembre de 2010 “X, S.A.” interpuso recurso de alzada ordinario contra la resolución de la Sala Desconcentrada del Tribunal Regional, mediante escrito en el que, tras citar y transcribir parcialmente la sentencia del Tribunal Supremo de 29 de mayo de 2009 (RJ/2009/4519) y diversas sentencias del Tribunal Superior de Justicia de ..., dice que: «A la vista de todo lo anterior, está claro que la resolución que ahora se recurre realiza

una interpretación incorrecta del artículo 70 del Real Decreto 828/1995, de 29 de Mayo, al equiparar el valor real del coste de la obra nueva que se declara con el valor real de mercado de los inmuebles descontando de los mismos el valor del suelo. Y todo lo dispuesto anteriormente se debe entender igualmente aplicable a las valoraciones de la división horizontal puesto que parte de la base imponible de la misma viene determinada igualmente por el “coste de ejecución” del inmueble. A la vista de todo lo anteriormente expuesto procede igualmente la anulación de las liquidaciones provisionales practicadas».

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Concurren los requisitos respecto a competencia, legitimación y formulación en plazo exigidos por la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que son presupuesto para la admisión a trámite del presente recurso de alzada ordinario, en el que se plantea la cuestión de la eventual falta de conformidad a derecho de la resolución impugnada.

Segundo.

El artículo 70.1 del Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por Real Decreto 828/95, de 29 de mayo, establece que: “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 ...”.

Si bien esta norma 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, cabe señalar que el Tribunal Supremo, en sentencias recientes, ha interpretado dicho precepto en el sentido de que la base imponible del Impuesto está constituida por el coste real y efectivo de la obra, entendiéndose por tal el coste de ejecución material de la misma. En este sentido cabe mencionar la sentencia de dicho Tribunal de fecha 29 de mayo de 2009 (RJ/2009/4519), dictada como consecuencia del recurso de casación en interés de la Ley nº 13/2008, promovido por la Junta de Comunidades de ... contra sentencia del Tribunal Superior de Justicia de dicha Comunidad Autónoma, en el que el organismo mencionado solicita del Alto Tribunal la fijación de doctrina legal en el sentido de que en el concepto de “valor real de coste de la obra nueva” del artículo 70.1 del Reglamento del Impuesto “debe entenderse incluido no sólo el coste de ejecución material de la obra o presupuesto de ejecución material sino también los gastos correspondientes a la redacción del proyecto, honorarios profesionales, los gastos generales y beneficio industrial y los gastos de financiación”. En el fallo, el Tribunal Supremo declara no haber lugar al recurso de casación en interés de ley formulado, al no poder aceptar la doctrina legal propuesta por los motivos que se exponen en el Fundamento de Derecho cuarto de la sentencia, en el que se dice lo siguiente:

«Así las cosas, la doctrina, en su mayoría, se inclina por considerar, en la misma línea que la tesis sostenida en la sentencia recurrida, que el valor real del coste de la obra al que se refiere el Reglamento IAJD 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, 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”.

El valor real de lo edificado no puede conducir a la valoración del inmueble como resultado final de la obra nueva; 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 tiene por qué coincidir, pues 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.

Esta fuera de discusión también 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, diríase que de menor entidad y, por lo mismo, merecedor de una tributación más benigna que de si 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 en esa operación concreta 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 nueva y, segundo, al integrarse en el valor real del inmueble en el momento de transmitirse, Ni es lógico, pues son negocios diferentes merecedores de valoraciones también distintas, ni es justo, porque conduce a someter una misma manifestación de riqueza a tributación de un modo consecutivo.

Atendiendo en todo caso 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, pues el coste para el constructor nunca 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, pues 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; del mismo modo que en su valor de reposición a efectos de la 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 pues precisamente su documentación es imprescindible para incorporarse al tráfico jurídico».

En el mismo sentido se ha pronunciado el Tribunal Supremo en sentencia de 9 de abril de 2012 (recurso de casación para la unificación de doctrina nº 95/2009), así como diversos Tribunales Superiores de Justicia, como los de Aragón (sentencia nº 5/2012, de 16 de enero de 2012), Asturias (sentencia nº 909/2012, de 31 de julio de 2012), Castilla-La Mancha (sentencia nº 720/2010, de 22 de noviembre de 2010), Cataluña (sentencia nº 712/2012, de 28 de junio de 2012), Madrid (sentencia nº 662/2012, de 25 de septiembre de 2012), y Murcia (sentencia nº 1020/2011, de 17 de octubre de 2011), entre otros. Igualmente se ha pronunciado en el mismo sentido este Tribunal Económico-Administrativo Central en resoluciones de 10 de octubre de 2012 (R.G. 5600-10) y 13 de junio de 2013 (R.G. 4112-11).

En el presente caso, el perito autor de los informes de tasación de fecha 17 de marzo de 2009 basa las valoraciones de los bienes inmuebles que constituyen la obra construida en precios unitarios obtenidos de estudios de mercado efectuados por la Junta de ..., e incluye en el cálculo de las mismas conceptos tales como “coeficiente de mercado”, “beneficio y gastos de la promoción”, “valor en venta”, etc., todo lo cual es rechazado por la doctrina jurisprudencial que se ha expuesto. Así, el perito calcula un “Coeficiente de mercado en función de la entidad urbana, la zona, la antigüedad y la conservación de la construcción que resulta de aplicar la fórmula $I = 0,1+(A+B+E+F)/4 = 1,18$ ”, o dice que: “matemáticamente es correcto y coincide el importe del 25% considerado de beneficio y gastos de la promoción con el coeficiente equivalente aplicado ...”. Además, se dan por reproducidas las observaciones efectuadas en su informe de 4 de septiembre de 2008, en las que dice que: “El Valor Real de la Obra Nueva en el Impuesto de A.J.D. es el valor total de la construcción del edificio descrito en el documento, es decir, el Valor de Reposición de la Construcción, formado no sólo por el Presupuesto de Ejecución Material Real (no el de ejecución de costes de referencia de los Colegios Oficiales de Arquitectos), incrementado por los gastos generales y beneficio industrial de la construcción (Presupuesto de Contrata), sino que también deben incluirse los demás costes necesarios para finalizar la construcción, como son: licencias, honorarios profesionales (facultativos, notariales, registrales ...), tasas, gastos financieros, estudios (seguridad y salud, geotécnicos ...), órganos de control técnico y de calidad, seguro decenal, etc.”. Por tanto, en aplicación de la referida doctrina jurisprudencial, deben anularse las comprobaciones de valor efectuadas por la Administración tributaria, y consiguientemente, las liquidaciones practicadas en base a las mismas, los acuerdos desestimatorios de los recursos de reposición y la resolución del Tribunal Regional impugnada.

En consecuencia,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, en el recurso de alzada promovido por X, S.A.,

ACUERDA:

Estimarlo, anulando la resolución recurrida y los actos administrativos de los que trae causa.

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