

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ077890

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia 440/2020, de 18 de mayo de 2020

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 4382/2017

SUMARIO:

ITP y AJD. Actos jurídicos documentados. Documentos notariales. Obra nueva y división horizontal. Base imponible. El recurrente considera que la sentencia recurrida no ha observado la doctrina jurisprudencial contenida en la STS, de 29 de mayo de 2009, recurso n.º 13/2008 (NFJ035595), pues de haber observado el criterio del TS y no limitarlo «formalmente» al procedimiento de verificación de datos, habría culminado en una desestimación del recurso interpuesto por la Generalidad y una confirmación de la resolución del TEAR pues se habría declarado nula la comprobación realizada por la Administración. La interpretación de la sala de instancia es errónea pues la jurisprudencia invocada precisamente interpreta el art. 70 Rgto ITP y AJD, que es el que en definitiva limita y define el objeto de la comprobación y que es el que regula el concepto de coste de construcción como base imponible del gravamen. Considera el Tribunal que la jurisprudencia ha interpretado con absoluta claridad el precepto por el que nos interroga el auto de admisión [Vid., STS de 11 de abril de 2013, recurso n.º 2991/2012 (NFJ051248)] y que tiene razón la sentencia recurrida cuando afirma que la comprobación de valores solo es inidónea cuando el procedimiento utilizado por la Administración es el de verificación de datos, por tanto cabe comprobar el valor «del coste de ejecución de la obra» a través del procedimiento de comprobación de valores cuando éste no se inserta en el de verificación de datos. Y eso es lo que, cabalmente, ha sucedido en el caso de autos: no fue el procedimiento de verificación de datos el que siguió el departamento de gestión, de manera que yerra el TEAR -como muy bien dice la sentencia recurrida- cuando parece afirmar que el procedimiento de comprobación de valores no es apto en ningún caso para determinar la base imponible de AJD en las declaraciones de obra nueva. El método concreto no sería válido cuando se pretenda determinar el valor real del inmueble, pero no porque la comprobación de valores sea genéricamente inidónea (como sostuvo el TEAR), sino porque se utiliza para comprobar un parámetro distinto al permitido legalmente. Por tanto, es válida la utilización del procedimiento de comprobación de valores para efectuar la determinación de la base imponible del impuesto sobre actos jurídicos documentados en los supuestos de declaración de obra nueva, salvo que dicho procedimiento se encuadre dentro del de verificación de datos y en el bien entendido que lo que hay que determinar en estos casos es el coste de la obra nueva y no el valor real del bien puesto en el mercado, pues dicho coste es el que constituye la base imponible del impuesto [Vid., ATS, de 13 de noviembre de 2017, recurso n.º 4382/2017 (NFJ077892), que plantea el recurso de casación que se desestima].

PRECEPTOS:

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

PONENTE:*Don Jesús Cudero Blas.*

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 440/2020

Fecha de sentencia: 18/05/2020

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 4382/2017

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 17/03/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. Jesús Cudero Blas

Procedencia: T.S.J.COM.VALENCIANA CON/AD SEC.4

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

Transcrito por: Emgg

Nota:

R. CASACION núm.: 4382/2017

Ponente: Excmo. Sr. D. Jesús Cudero Blas

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

SENTENCIA

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. Nicolás Maurandi Guillén, presidente

D. José Díaz Delgado

D. Ángel Aguallo Avilés

D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Jesús Cudero Blas

D. Isaac Merino Jara
D^a. Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 18 de mayo de 2020.

Esta Sala ha visto en su Sección Segunda, constituida por los Excmos. Sres. Magistrados indicados al margen, el recurso de casación núm. 4382/2017, interpuesto por la mercantil TORREVIÑAS, SLU, representada por la procuradora de los tribunales doña Gloria Inés Leal Mora, bajo la dirección letrada de doña Laura Vicente Gómez, contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Cuarta) del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de fecha 17 de mayo de 2017, dictada en el procedimiento ordinario núm. 1363/2015, cuyo objeto estaba constituido por dos liquidaciones del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados por el concepto "declaración de obra nueva".

Han comparecido, como partes recurridas, la GENERALITAT VALENCIANA, representada y defendida por la abogada de la Generalitat, y la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, que ha actuado bajo la representación y defensa del abogado del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Jesús Cudero Blas.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero. *Resolución recurrida en casación .*

En el procedimiento ordinario núm. 1363/2015, seguido en la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, se dictó sentencia con fecha 17 de mayo de 2017 cuya parte dispositiva es del siguiente tenor literal:

"FALLAMOS. Debemos estimar y estimamos el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la Generalitat Valenciana contras las reclamaciones económico-administrativas 03/03061/2014 y 03/0363/2014 interpuestas por la mercantil Torreviñas, SLU contras las liquidaciones 03/2014/LTH/10321/2 y 03/2014/LTH/10320/2 por actos jurídicos documentados practicadas por la oficina de Orihuela por importe de 324.499,39 euros y 24.043,45 euros, que se anula y deja sin efecto en los términos de la fundamentación jurídica de esta sentencia; y todo ello sin pronunciamiento en costas".

Segundo. *Preparación del recurso de casación.*

Notificada dicha sentencia a las partes, la representación procesal de la mercantil TORREVIÑAS, SLU, demandada en la instancia, presentó escrito ante la Sala sentenciadora preparando recurso de casación, y dicho órgano judicial, por auto de 28 de julio de 2017, lo tuvo por preparado, con emplazamiento de las partes ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, habiendo comparecido, dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA, tanto la parte recurrente, como las recurridas, la Administración General del Estado y la Generalitat Valenciana.

Tercero. *Admisión del recurso.*

Recibidas las actuaciones en este Tribunal, la Sección Primera de esta Sala acordó, por auto de 13 de noviembre de 2017, la admisión del recurso de casación, determinando asimismo las cuestiones que presentaban interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia. Lo que efectuó en los términos que se indican más adelante en el apartado de " fundamentos de derecho" de la actual sentencia.

Cuarto. Interposición del recurso de casación.

En el escrito de interposición del recurso de casación, la representación procesal de TORREVIÑAS, SLU, tras argumentar lo que tuvo por conveniente, suplicó a la Sala:

"Que teniendo por presentado este escrito con sus copias se sirva admitirlo y, en su virtud, tenga por interpuesto recurso de casación contra la sentencia de 17 de mayo de 2017, núm. 781/2017 de la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana y, tras los trámites oportunos, dicte sentencia dando lugar a la casación de la sentencia recurrida conforme a lo expuesto en este recurso".

Quinto. Oposición al recurso de casación.

La representación procesal de la Generalitat Valenciana se opuso al recurso de casación mediante escrito de 23 de febrero de 2018 en el que, tras alegar lo que tuvo por conveniente, terminaba suplicando a esta Sala lo siguiente:

"Que teniendo por presentado este escrito, se sirva admitirlo, por formulada oposición al recurso de casación interpuesto por TORREVIÑAS, SLU contra la sentencia 781/2017 de la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana y, tras los trámites oportunos, dicte sentencia por la que se desestime el recurso de casación y se declare conforme a Derecho la sentencia recurrida".

El abogado del Estado, también en trámite de oposición, manifestó que, previa autorización, "se abstiene de formular oposición".

Sexto. Conclusión, señalamiento para votación y fallo y deliberación.

Concluido el proceso, la Sala no consideró necesaria la celebración de vista pública, señalándose para la deliberación, votación y fallo del recurso la audiencia del día 17 de marzo de 2020, fecha a partir de la cual - utilizando medios propios de cada magistrado por exigencias del estado de alarma de todos conocido- se deliberó el asunto hasta su finalización con el resultado que ahora se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero. Hechos y actos administrativos litigiosos relevantes para la actual controversia casacional; debate en el proceso de instancia.

1. El 16 de marzo de 2011 se formalizó escritura de obra nueva de las fincas propiedad de la mercantil TORREVIÑAS, SLU, de manera que dicha contribuyente presentó, el 21 de marzo de 2011, autoliquidación derivada de la obra nueva por la modalidad de actos jurídicos documentados como sujeta al 1 por 100.

2. El 14 de enero de 2014 se notifica por la dependencia de gestión de Orihuela el inicio del procedimiento de comprobación de valores, con la finalidad de determinar si la base imponible del impuesto debe o no coincidir con lo declarado por el contribuyente.

3. Realizado informe por peritos de la Administración, el 26 de febrero de 2014 se dicta la resolución aprobando dos liquidaciones que incrementan la base imponible del tributo, liquidaciones contra las que se interpuso reclamación económico-administrativa, que fue acogida por el Tribunal Económico Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana.

4. Para el TEAR, el empleo del procedimiento de comprobación de valores como mecanismo de gestión tributaria en la determinación de la base imponible en las declaraciones de obra nueva resulta inadecuado, y ello porque la regulación legal y reglamentaria del método de comprobación de valores parte de la realización de una valoración para cuantificar la base imponible consistente en el valor real del bien y, vista la especialidad de la base imponible de las obras nuevas, no es pertinente su aplicación habida cuenta que dicha base imponible no es susceptible de comprobación de valores ya que no se remite al valor real del bien sino al coste de ejecución material de la obra. Y concluye así:

"Todo ello permite afirmar que, en este caso, el iniciar un procedimiento de comprobación de valores, con el objeto, ab initio, de valorar la base imponible por los medios del artículo 57 de la Ley 58/2003, por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad AJD, constituye un incumplimiento frontal, evidente y manifiesto de las normas aplicables de procedimiento, así como del derecho de los interesados a conocer la naturaleza y el alcance de las actuaciones (artículo 31.4 de la Ley 58/2003), por lo que el acto impugnado no se considera conforme a derecho, se ha dictado prescindiendo total y absolutamente el procedimiento legalmente establecido, de acuerdo con el artículo 62.e de la Ley 30/1992 y 217 de la Ley 58/2003, y el vicio cometido debe enmarcarse en la categoría general de nulidad de pleno derecho".

5. Conviene recordar que el artículo 70 de reglamento del impuesto contempla una serie de normas especiales en la determinación de la base imponible de los documentos notariales, disponiendo 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. 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. 3. En las escrituras de agrupación, agregación y segregación de fincas, la base imponible estará constituida, respectivamente, por el valor de las fincas agrupadas, por el de la finca agregada a otra mayor y por el de la finca que se segregue de otra para constituir una nueva independiente. 4. En la cancelación de obligaciones, bonos, cédulas y valores análogos, servirá de base el capital prestado, salvo que existan garantías reales, en cuyo supuesto servirá de base el capital garantizado."

Segundo. *La impugnación del demandante en la instancia, la sentencia recurrida y la cuestión que presenta interés objetivo para la formación de jurisprudencia según el auto de admisión del presente recurso.*

1. La discrepancia de la Generalitat Valenciana con la resolución del TEAR descansa en la infracción del artículo 70 del reglamento pues, se dice, nada impide -como ha señalado la jurisprudencia- que el "coste de ejecución material de la obra" sea comprobado por la Administración en los términos que, en el caso, realizó la dependencia de Orihuela, sin que, por lo demás, la comprobación se enmarcara en un procedimiento de verificación de datos.

2. La Sala de Valencia estima en la sentencia impugnada el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la Generalitat Valenciana, razonando al respecto en los siguientes términos literales (por remisión íntegra a un pronunciamiento anterior), resumidos aquí en lo esencial:

"Ninguna circunstancia concurre que pueda conducir a la afirmación de que la administración tenía vedado el procedimiento de comprobación de valores, pues en absoluto consta que el procedimiento iniciado fuera el de verificación de datos, circunstancia en la que cabe afirmar que iniciado el mismo no cabe en sede de verificación iniciar el procedimiento de comprobación de valores.

Solo en dicha hipótesis cabe concluir que lo resuelto en el caso de autos por el TEAR es correcto pues el procedimiento de verificación de datos está regulado en los artículos 131 a 133 LGT. Únicamente en aquellos supuestos de procedimiento de verificación de datos en cuya sede se ha iniciado un procedimiento de comprobación de valores cabe concluir que dicha actuación excede los límites del procedimiento y las consecuencias jurídicas que el mencionado incumplimiento genera, produciéndose un incumplimiento frontal, evidente, manifiesto y ostensible de las normas aplicables reguladoras de los procedimientos administrativos; el procedimiento no ha sido el legalmente previsto, abordando materias reservadas de manera clara y terminante a

otros procedimientos, vulnerando el principio de inderogabilidad singular de los reglamentos, al inaplicar en casos concretos el artículo 159 del RGGI" .

3. El contribuyente identifica como infringido el artículo 70 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 y señala asimismo, que la sentencia recurrida no ha observado la doctrina jurisprudencial contenida en la sentencia del Tribunal supremo de 29 de mayo de 2009 (casación en interés de ley núm. 13/2008).

A su juicio, de haber sido aplicado el criterio del Tribunal Supremo y no limitarlo "formalmente" al procedimiento de verificación de datos, habría culminado en una desestimación del recurso interpuesto por la Generalidad y una confirmación de la resolución del TEAR pues se habría declarado nula la comprobación realizada por la Administración. La interpretación de la sala de instancia es, consecuentemente, errónea pues la jurisprudencia invocada precisamente interpreta el artículo 70 RITPAJD, que es el que en definitiva limita y define el objeto de la comprobación y que es el que regula el concepto de coste de construcción como base imponible del gravamen.

4. El auto de admisión indica que la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia es la siguiente:

"Determinar, interpretando el artículo 70 RITPAJD, si es válida la utilización del procedimiento de comprobación de valores para efectuar la determinación de la base imponible del impuesto sobre actos jurídicos documentados en los supuestos de declaración de obra nueva o, por el contrario, al tratarse de un procedimiento reservado de modo claro y terminante para los casos en los que la Administración cuantifica la base imponible por el valor real del bien, no resulta idóneo para supuestos, como el presente, en los que hay que averiguar el coste de la obra nueva para determinar la base imponible" .

Tercero. Respuesta a la cuestión interpretativa suscitada por el auto de admisión.

1. La jurisprudencia ha interpretado con absoluta claridad el precepto por el que nos interroga el auto de admisión (el artículo 70 del reglamento del impuesto) y se ha pronunciado -también nítidamente- sobre la posibilidad de utilizar el procedimiento de comprobación de valores para establecer la base imponible del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados en las declaraciones de obra nueva.

En la sentencia de 11 de abril de 2013 (recurso de casación núm. 2991/2012) se dijo, en efecto, lo siguiente:

"La Sala jamás ha negado, en los casos de declaración de obra nueva, la posibilidad que tiene la Administración de efectuar una comprobación de valores; de lo único que se ha preocupado es de determinar qué es lo que debe comprobarse, cuál es la definición de la base imponible a considerar. Y en esta voluntad de determinación, la sala ha concluido, atendiendo a la regulación existente, que cuando se trata de una obra nueva lo que se debe valorar no es el inmueble puesto en el mercado, sino, como dice el reglamento literalmente, el "coste de la obra".

Siendo ello así, no puede aceptarse como forma de establecer la base imponible la aplicación de las reglas establecidas en el RD 1020/1993, semejantes a las que aplica la Administración para valorar una transmisión del bien, pues esta cantidad pudiera tal vez responder al valor del bien, pero no al coste de ejecución de la obra.

La administración debería valorar el coste de ejecución, por ejemplo como ha hecho en otras ocasiones similares, mediante la aplicación de los módulos de costes de construcción establecidos por los Colegios de Arquitectos, o en la forma que considere oportuna, pero no mediante la aplicación del RD mencionado.

Hay que aclarar pues que aunque el Proyecto de ejecución visado en el Colegio sirve como guía inicial sobre el coste de ejecución, la Administración no está obligada a seguirlo, si es capaz de demostrar que el coste de ejecución ha sido superior (del mismo modo que se establece en el art. 103 de la ley de Haciendas Locales, cuando permite la comprobación administrativa sobre el coste real final de ejecución, con la diferencia de que en el caso de autos no hay, desde luego, una liquidación inicial provisional), siendo ese y no otro el contenido de la comprobación de valores posible a realizar.

Solo está vedado el procedimiento de comprobación de valores cuando el procedimiento iniciado fuera el de verificación de datos, circunstancia en la que cabe afirmar que iniciado el mismo no cabe en sede de verificación iniciar el procedimiento de comprobación de valores, pues las actuaciones a desplegar por la administración tributaria en sede de verificación de datos se encuentran tasadas y entre ellas no se contempla la posibilidad de acudir a la comprobación de valores".

2. Tiene razón la sentencia recurrida cuando afirma que la comprobación de valores solo es inidónea cuando el procedimiento utilizado por la Administración es el de verificación de datos. Esa es, en efecto, la doctrina jurisprudencial que ahora reiteramos, de la que se infiere, a sensu contrario, que cabe comprobar el valor "del coste de ejecución de la obra" a través del procedimiento de comprobación de valores cuando éste no se inserta en el de verificación de datos.

Y eso es lo que, cabalmente, ha sucedido en el caso de autos: no fue el procedimiento de verificación de datos el que siguió el departamento de gestión de Orihuela, de manera que yerra el Tribunal Económico-Administrativo Regional -como muy bien dice la sentencia recurrida- cuando parece afirmar que el procedimiento de comprobación de valores no es apto en ningún caso para determinar la base imponible de actos jurídicos documentados en las declaraciones de obra nueva.

3. Otra cosa (y en este aspecto -quizás- debería haberse extendido más la sentencia de instancia) es el objeto que puede comprobarse que no es, ciertamente, el "valor real del bien", sino - como ambas partes afirman y la jurisprudencia reiterada recuerda - el "coste de ejecución de la obra".

En otras palabras, el método concreto no sería válido cuando se pretenda determinar el valor real del inmueble, pero no porque la comprobación de valores sea genéricamente inidónea (como sostuvo el TEAR de la Comunidad Valenciana), sino porque se utiliza para comprobar un parámetro distinto al permitido legalmente.

4. Por tanto, debemos contestar a la pregunta del auto de admisión en los siguientes términos:

Es válida la utilización del procedimiento de comprobación de valores para efectuar la determinación de la base imponible del impuesto sobre actos jurídicos documentados en los supuestos de declaración de obra nueva, salvo que dicho procedimiento se encuadre dentro del de verificación de datos y en el bien entendido que lo que hay que determinar en estos casos es el coste de la obra nueva y no el valor real del bien puesto en el mercado, pues dicho coste es el que constituye la base imponible del impuesto.

Cuarto. Resolución de las pretensiones suscitadas en el recurso de casación.

Trasladando la citada doctrina al supuesto de autos, procede la desestimación del recurso de casación, pues la Sala de instancia ha aplicado correctamente dicha doctrina y ha resuelto el pleito en atención a ella, por cuanto:

1. Ya hemos dicho más arriba, que el procedimiento de verificación de datos no fue el empleado aquí por la Administración para determinar la base imponible del tributo, siendo así que ese es - en principio- el único supuesto en el que no cabe acudir a la comprobación de valores.

2. Lo que ha sucedido en el caso de autos, a tenor de los documentos que constan en las actuaciones procesales, es que la Administración, aplicando los módulos básicos de la construcción previstos en el RD 1464/2007, de 2 de noviembre, y previa visita de los arquitectos técnicos -que emitieron un dictamen que ha permitido a la Sala descartar que la comprobación estuviera insuficientemente motivada- valoró el coste de ejecución de la obra de manera distinta a como lo hizo el contribuyente, teniendo en cuenta al efecto determinados conceptos (como gastos generales, beneficio industrial, honorarios facultativos y tasas por licencias) que contribuyen a determinar el coste de ejecución material de la misma.

3. La Administración, por tanto, no ha fijado la base imponible del impuesto en atención al valor real del inmueble, sino que ha determinado cuál considera que ha sido "el coste de la obra nueva" a tenor de los módulos aplicados y la pericial practicada en el procedimiento.

El problema es que el contribuyente no ha cuestionado nunca que los extremos tenidos en cuenta para determinar el coste de ejecución de la obra sean inidóneos a los efectos pretendidos, pues se ha limitado a considerar -en la instancia y en casación- que el método de comprobación de valores nunca es apto para determinar la base imponible en actos jurídicos documentados en las declaraciones de obra nueva, criterio que hemos descartado por completo en la presente sentencia.

Quinto. Pronunciamiento sobre costas.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, no procede declaración expresa de condena a las costas del recurso de casación, al no apreciarse mala fe o temeridad.

FALLO

Por todo lo expuesto,

EN NOMBRE DEL REY

y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido :

Primero.

Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico tercero de esta sentencia .

Segundo.

Declarar no haber lugar al recurso de casación interpuesto por la mercantil TORREVIÑAS, SLU contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Cuarta) del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de fecha 17 de mayo de 2017, dictada en el procedimiento ordinario núm. 1363/2015, cuyo objeto estaba constituido por dos liquidaciones del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados por el concepto "declaración de obra nueva".

Tercero.

No formular pronunciamiento sobre las costas del recurso de casación.
Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

D. Nicolás Maurandi Guillén D. José Díaz Delgado
D. Ángel Aguallo Avilés D. José Antonio Montero Fernández
D. Francisco José Navarro Sanchís D. Jesús Cudero Blas
D. Isaac Merino Jara Dña. Esperanza Córdoba Castroverde

PUBLICACIÓN. Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma D. JESÚS CUDERO BLAS, hallándose celebrando audiencia pública, ante mí, la Letrada de la Administración de Justicia. Certifico.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.