

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFJ077891

**TRIBUNAL SUPREMO**

Sentencia 441/2020, de 18 de mayo de 2020

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 5535/2017

**SUMARIO:**

**Deuda tributaria. Prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria. Interrupción. Por actuación del obligado tributario conducente a la liquidación. ITP y AJD. Actos jurídicos documentados. Documentos notariales. Obra nueva y división horizontal. Comprobación de valores. Métodos de comprobación. Otros medios. Valor asignado a los bienes en las pólizas de contratos de seguros. Seguro decenal.** El «acta de final de obra» (incorporada, en nuestro caso, a la escritura pública) resulta esencial para poder determinar la totalidad de los elementos esenciales del tributo que nos ocupa, especialmente su base imponible, y constituye, por ello, un documento fundamental para que el órgano competente pueda ejercer sus potestades de comprobación, lo que revela -claramente- su aptitud para interrumpir la prescripción del derecho de la Administración a practicar la correspondiente liquidación. La STS, de 18 de mayo de 2020., recurso nº 4382/2017 (NFJ077890) ha afirmado, también en relación con esta modalidad de tributo y respecto de la obra nueva, que es válida la utilización del procedimiento de comprobación de valores para efectuar la determinación de la base imponible del impuesto sobre AJD 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. La cuestión que ahora nos ocupa no es otra que la de determinar si el seguro decenal de la construcción es un parámetro válido para comprobar «el coste de ejecución de la obra». La cuestión no es, pues, tanto si el seguro decenal es método de comprobación idóneo, cuanto la de si, en el concreto caso analizado, el específico documento en el que consta dicho seguro revela un valor de ejecución material distinto al consignado por el interesado en su declaración de obra nueva en construcción, que es lo que ha sucedido aquí, habida cuenta que, incluso, se descartan en la póliza otros elementos que pudieran formar parte del valor de la ejecución material de la obra. Por tanto, el Tribunal concluye que la escritura del acta fin de obra interrumpió la prescripción del derecho de la Administración a comprobar la autoliquidación presentada por la previa escritura de la declaración de obra nueva y división horizontal y fue adecuado, en el caso, utilizar como medio de comprobación de valores el valor dado por el propio interesado al «coste de ejecución de la obra» en el seguro decenal de la construcción. La Sala de instancia ha aplicado correctamente dicha doctrina en relación a la prescripción (descartando que haya tenido lugar por haberse interrumpido el plazo correspondiente) y ha resuelto el pleito en atención a ella, procediendo -asimismo y en los términos expuestos- rechazar el argumento impugnatorio referido a la concreta utilización en el caso de autos del método de comprobación tenido en cuenta por la Administración específico por cuanto, a tenor del documento en el que consta el seguro decenal de la construcción, el propio interesado otorgó a la obra un valor de ejecución distinto al que él mismo consignó en su declaración de obra nueva en construcción, lo que autoriza a la Administración a estar a aquel valor declarado con posterioridad [Vid., ATS, de 7 de marzo de 2018, recurso nº 5535/2017 (NFJ069842), que admite el recurso de casación contra la STSJ de la región de Murcia, de 29 de mayo de 2017, recurso nº 106/2016 (NFJ069846) que se desestima].

**PRECEPTOS:**

RD 828/1995 (Rgto ITP y AJD), arts. 70 y 102.  
Ley 58/2003 (LGT), arts. 57, 66, 67 y 68.  
Ley 8/2007 (Ley del suelo), art. 19.  
RDLeg 1/1993 (TR Ley ITP y AJD), arts. 2 y 27.

**PONENTE:**

*Don Jesús Cudero Blas.*

Magistrados:

Don NICOLAS ANTONIO MAURANDI GUILLEN  
Don JOSE DIAZ DELGADO  
Don ANGEL AGUALLO AVILÉS  
Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ  
Don FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS  
Don JESUS CUDERO BLAS  
Don ISAAC MERINO JARA  
Don MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE

**TRIBUNAL SUPREMO**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 441/2020

Fecha de sentencia: 18/05/2020

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 5535/2017

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 17/03/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. Jesús Cudero Blas

Procedencia: T.S.J.MURCIA SALA CON/AD

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

Transcrito por: Emgg

Nota:

R. CASACION núm.: 5535/2017

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 núm. 441/2020

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<sup>a</sup>. 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. 5535/2017, interpuesto por la mercantil COOPERATIVA DE VIVIENDAS PRÍNCIPE DE ASTURIAS, S. COOP, representada por la procuradora de los tribunales doña María Dolores Román Martínez, bajo la dirección letrada de don Francisco Javier Plazas Andreu, contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Segunda) del Tribunal Superior de Justicia de Murcia de fecha 29 de mayo de 2017, dictada en el procedimiento ordinario núm. 106/2016, cuyo objeto estaba constituido por una liquidación del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados por el concepto "declaración de obra nueva".

Han comparecido, como recurridas, la COMUNIDAD AUTÓNOMA DE LA REGIÓN DE MURCIA, representada y defendida por el Letrado de sus Servicios Jurídicos, 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. 106/2016, seguido en la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Murcia, se dictó sentencia con fecha 29 de mayo de 2017 cuya parte dispositiva es del siguiente tenor literal:

"FALLAMOS. Estimar el recurso contencioso-administrativo núm. 106/2016 interpuesto por la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo de la Región de Murcia de 30 de septiembre de 2015, estimatoria de la reclamación núm. 30/02118/2013 interpuesta por la mercantil COOPERATIVA DE VIVIENDAS PRÍNCIPE DE ASTURIAS contra la liquidación núm. 130220 2012 004834, girada en concepto de Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados por el Servicio de Gestión Tributaria de la Consejería de Economía y Hacienda de la Agencia Tributaria de la Región de Murcia, con deuda a

ingresar de 31.424 euros, anulando y dejando sin efecto dicha resolución, por no ser en lo aquí discutido conforme a Derecho; sin costas".

**Segundo.** *Preparación del recurso de casación.*

Notificada dicha sentencia a las partes, la representación procesal de la mercantil COOPERATIVA DE VIVIENDAS PRINCIPE DE ASTURIAS, demandada en la instancia, presentó escrito ante la Sala sentenciadora preparando recurso de casación, y dicho órgano judicial, por auto de 13 de octubre 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 Región de Murcia.

**Tercero.** *Admisión del recurso.*

Recibidas las actuaciones en este Tribunal, la Sección Primera de esta Sala acordó, por auto de 7 de marzo de 2018, 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 la COOPERATIVA DE VIVIENDAS PRÍNCIPE DE ASTURIAS, 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 NÚM. 329/2017, de 29 de mayo de 2017, de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Murcia, por contradicción de la doctrina judicial y preceptos legales que se alegan en los motivos en que se fundamenta el presente escrito y, previos los trámites legales oportunos, dicte sentencia por la que, con estimación del recurso, se declare que la sentencia recurrida infringe la doctrina legal, casándola y anulándola".

**Quinto.** *Oposición al recurso de casación.*

La representación procesal de la Región de Murcia se opuso al recurso de casación mediante escrito de 7 de junio 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 COOPERATIVA DE VIVIENDAS PRINCIPE DE ASTURIAS contra la sentencia 329/2017, de 29 de mayo, dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Murcia en el recurso núm. 106/2016, para que, previa la tramitación establecida en la Ley Jurisdiccional, se dicte sentencia por la que se desestime el recurso de casación y se declare conforme a Derecho la sentencia recurrida con expresa imposición de costas al recurrente".

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. Con fecha 31 de mayo de 2006 fue otorgada por la COOPERATIVA DE VIVIENDAS PRÍNCIPE DE ASTURIAS escritura pública de declaración de obra nueva en construcción y división de finca en régimen de propiedad horizontal.

Con fecha 9 de septiembre de 2008 fue otorgada ante el mismo notario escritura de Declaración de Final de Obra.

2. El día 10 de septiembre de 2008 la referida sociedad presentó la declaración autoliquidación del ITPyAJD, concepto "actos jurídicos documentados", declarando este último documento (escritura de "declaración final de obra") no sujeto al impuesto, con base imponible por importe de cero euros y sin cuota a ingresar.

3. La unidad gestora del impuesto acordó el 11 de julio de 2012 el inicio de procedimiento de comprobación de valores y practicó la liquidación provisional con comprobación de valor declarado por el hecho imponible de "escritura de declaración de obra nueva en construcción", utilizando para ello el medio de comprobación previsto en el art. 57.1.f) de la Ley General Tributaria, esto es el "valor asignado a los bienes en las pólizas de contratos de seguros", todo lo cual fue debidamente notificado al obligado tributario el día 30 de julio de 2012.

4. Tras la presentación de alegaciones por el sujeto tributario, el día 13 de noviembre de 2012 fue dictado el acuerdo de liquidación complementaria con una cuota a ingresar por importe de 31.424,00 euros, incluidos los correspondientes intereses de demora.

5. Contra dicho acuerdo, la citada mercantil interpuso ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Murcia reclamación económico-administrativa por considerar, fundamentalmente, (i) que estaba prescrito el derecho de la Administración a liquidar al no tener efecto interruptivo de la prescripción la declaración de final de obra y (ii) que no era idóneo el método para la determinación de la base imponible utilizado por el órgano gestor.

6. Para el TEAR, la autoliquidación (por el acta de fin de obra) presentada con carácter de no sujeta no podía constituir uno de los casos de acto interruptivo de la prescripción regulados en el citado artículo 68 de la Ley General Tributaria, por lo que el derecho de la Administración a determinar la deuda mediante la oportuna liquidación estaría prescrito.

Dice así el órgano de revisión económico-administrativo:

"En el caso presente, la simple manifestación de que la obra estaba concluida no constituye por sí misma un acto sujeto al impuesto, ya que los actos jurídicos que producen efectos jurídicos propios son los relativos a la declaración de obra nueva y el Acta de fin de obra de referencia constituye una mera exigencia formal para que los verdaderos actos constitutivos tengan acceso al Registro de la Propiedad pero que por sí misma no es valuable económicamente. En consecuencia, la liquidación impugnada no se considera ajustada a derecho y debe ser anulada".

**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 representación procesal de la Región de Murcia disiente de la conclusión a la que llega el TEARM, al considerar que se trata de dos hechos imponibles distintos sujetos al ITPAJD en la modalidad de Actos Jurídicos Documentados, a cuyo efecto destaca la literalidad del artículo 2.1 de la ley del impuesto, según el cual "el impuesto se exigirá con arreglo a la verdadera naturaleza jurídica del acto o contrato liquidable, cualquiera que sea la denominación que las partes le hayan dado, prescindiendo de los defectos, tanto de forma como intrínsecos, que puedan afectar a su validez y eficacia".

Considera la recurrente en la instancia que el TEARM yerra, pues ambos hechos han de tributar separadamente porque tanto las primeras copias de escrituras de declaración de obra nueva en construcción como las de obra nueva terminada, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 19 de la Ley 8/2007, de 28 de mayo, de suelo (BOE de 29 de mayo) ["LS"] responden a fases diferentes dentro del proceso edificatorio, y cuentan con unos requisitos específicos y distintos para acceder a su inscripción en el Registro de la Propiedad, según sea en construcción o terminada.

**2.** La sentencia impugnada centra el debate litigioso en la determinación de si se ha producido o no la prescripción de la acción para determinar la deuda tributaria en supuestos como el presente en que, primero, se otorga una escritura de obra nueva y, posteriormente, otra de finalización de obra, siendo ambas presentadas a liquidar, la primera con una cuota a ingresar determinada y la segunda con cuota 0.

A este respecto, la Sala a quo parte de pronunciamientos previos del propio tribunal de Murcia y los traslada al supuesto de autos en los siguientes términos:

"El plazo de prescripción de cuatro años establecido por el artículo 66. a) LGT 58/2003, comienza a contarse desde el día en que finaliza el plazo para presentar la correspondiente declaración o autoliquidación establecido en los artículos 67.1 de la LGT y 102 del Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Habiéndose otorgado la escritura de obra nueva en construcción y división horizontal el día 31 de mayo de 2006, el inicio del plazo de prescripción debe computarse a partir del día 7 de julio de 2006, día siguiente a aquel en que finalizaba el plazo de 30 días hábiles para la presentación de la declaración establecido por el artículo 102 del Reglamento del Impuesto por lo que prescribiría el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria procedente de dicho hecho imponible el 7 de julio de 2010.

Como la comprobación de valores no se notifica hasta el 30 de julio de 2012 la acción para determinar la deuda tributaria habría prescrito".

Pero, inmediatamente después, altera esa conclusión en el caso concreto analizado al tener en cuenta la "escritura de acta de finalización de obra" de fecha 9 de septiembre de 2008, presentada a liquidar el 10 de septiembre de 2008, que fue la que motivó la iniciación de la comprobación de valores, razonando, en relación con la aptitud de esa escritura para interrumpir el plazo de prescripción, en los siguientes términos:

"Sin entrar a valorar si la escritura de "Acta Final de Obra" constituye o no un nuevo hecho imponible distinto de la Declaración de Obra Nueva, lo cierto y verdad es que el concepto que la Administración tributaria ha regularizado y liquidado con comprobación de valor es, según consta en el expediente administrativo, la Declaración de Obra Nueva, como consta tanto en el acuerdo de inicio del procedimiento de comprobación tributaria, como en la liquidación provisional con comprobación de valor practicada. Así lo viene a reconocer la propia Administración cuando en la liquidación descuenta como cuota ingresada a cuenta la cantidad abonada como resultado de aquella autoliquidación.

En este caso dicha declaración de obra nueva tuvo lugar mediante la escritura pública de 31 de mayo de 2006, que fue oportunamente autoliquidada por el interesado el 20 de junio de 2006. Por lo que si la Administración pretende comprobar el valor declarado en la misma, haciendo uso para ello del medio referido al valor asignado a los bienes en las pólizas de contrato de seguro ( art. 57.1.f de la LGT), reflejado en el acta final de obra cuya escritura es de 9 de septiembre de 2008 (presentada el 10 de septiembre de 2008 a liquidar con una cuota a ingresar 0), es evidente que cuando se notifica el procedimiento de gestión con comprobación de valor el 30 de julio de 2012, no había pasado el plazo de prescripción de cuatro años, ya que la presentación referida de la escritura final de obra el 10 de septiembre de 2008 interrumpió el plazo, originando que volviera a contarse de nuevo por entero, por lo que la acción de la Administración para determinar la deuda tributaria no había prescrito".

**3.** Sostiene la sociedad recurrente en casación que la sentencia impugnada recurrida otorga al "Acta Fin de Obra" una relevancia de la que carece, pues no es más que un acto que supone la ejecución de otro acto previo que ya desplegó toda su eficacia jurídica, de tal forma que aunque cumple el resto de presupuestos del hecho imponible, quedan fuera de su ámbito subjetivo convirtiéndose en supuestos de no sujeción, en consonancia con la doctrina de esta Sala que sostiene que la no producción directa de efectos jurídicos de ciertos

actos que constituyen una simple ejecución de otros actos previos que ya desplegaron anteriormente su eficacia provoca que aquéllos, a pesar de cumplir los demás requisitos del presupuesto de hecho del impuesto, queden fuera de su ámbito objetivo.

Por otro lado, en lo que al cómputo de los plazos de prescripción y a la interrupción de su cómputo se refiere, señala expresamente la parte recurrente que "difícilmente la presentación de la autoliquidación referente a una Escritura Notarial no sujeta a ITPAJD podrá interrumpir los plazos de prescripción, como declara la sentencia recurrida, de otra autoliquidación presentada años antes y referida a otra escritura notarial de Declaración de Obra Nueva".

**4.** Para el auto de admisión, las cuestiones que presentan interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia son las siguientes:

"Determinar (i) si con arreglo a lo dispuesto en el artículo 27 LITPAJD y en los artículos 66 a 68 de la Ley General Tributaria, la autoliquidación presentada por la Escritura del Acta Fin de Obra interrumpe o no la prescripción para comprobar la autoliquidación presentado por la previa Escritura de la Declaración de Obra Nueva y División Horizontal y (ii) si de conformidad con lo previsto en el artículo 27 y concordantes de LITPAJD y el artículo 57 LGT, es adecuado o no utilizar como medio de comprobación de valores el valor dado en el seguro decenal de la construcción".

#### **Tercero. Respuesta a las cuestiones interpretativas suscitadas por el auto de admisión.**

**1.** Conviene, en primer término, aclarar una cuestión, esencial para resolver el litigio: no se dilucida en este proceso si la escritura pública de "acta de fin de obra" es o no un documento sujeto al impuesto sobre actos jurídicos documentados, sino si ese documento interrumpe la prescripción del derecho a liquidar el mismo impuesto pero en relación con la "declaración de obra nueva en construcción y división de finca en régimen de propiedad horizontal", que es la escritura pública de fecha 31 de mayo de 2006 en relación con la que se gira la liquidación controvertida.

Esta escritura pública -de declaración de obra nueva en construcción- se otorga cuando se quiere hacer constar legalmente una edificación que aun no está terminada.

La normativa autonómica y estatal que sigue vigente (como la ley reguladora de la edificación) distinguen, en relación con las declaraciones de obra nueva, dos modalidades: la declaración de obra nueva en construcción (como la que aquí tuvo lugar), en cuyo caso los notarios exigirán, para su testimonio, la aportación del acto de conformidad, aprobación o autorización administrativa que requiera la obra según la legislación de ordenación territorial y urbanística, así como certificación expedida por técnico competente y acreditativa del ajuste de la descripción de la obra al proyecto que haya sido objeto de dicho acto administrativo; y la declaración de obra nueva terminada (en la que se exigirá certificación técnica y documentos que acrediten el cumplimiento de los requisitos impuestos por la legislación reguladora de la urbanización y constancia de las autorizaciones administrativas necesarias).

Lo importante es tener en cuenta una circunstancia esencial: si previamente se ha declarado la obra nueva en construcción, es necesario hacer constar la finalización de las obras mediante un acta de fin de obra en lugar de una escritura de declaración de obra nueva acabada. Y esa acta tiene los mismos requisitos exigidos para la declaración de obra nueva terminada, salvo la conformidad administrativa que ya consta en la declaración de obra en construcción anterior.

**2.** Desde el punto de vista tributario, el artículo 27 de la ley del impuesto sujeta a actos jurídicos documentados los documentos notariales. Si el interesado solo realiza una escritura de obra nueva "terminada", paga el tributo por este documento.

Y si, como aquí acontece, otorga escritura de obra nueva "en construcción" pagará actos jurídicos documentados por ésta, pero, como es imprescindible realizar después el "acta de fin de obra", parece evidente que esta última declaración es esencial para determinar el coste de ejecución de la obra, que es la base imponible del impuesto, algo distinto -por cierto- del valor del inmueble terminado (distinción efectuada por la sentencia del Tribunal Supremo de 11 de abril de 2013, citada por ambas partes en sus escritos de interposición y oposición).

3. En otras palabras, si el acta de fin de obra (que, en puridad, equivale a la declaración de obra nueva terminada) exige aportar datos que no estaban en la declaración de obra nueva en construcción, parece evidente que la Administración puede obtener (y conocer) nuevos datos que le permitan determinar con precisión la base imponible del impuesto a tenor del coste material de ejecución de la obra, que ha podido incrementarse (o no) durante su construcción.

Resulta aplicable entonces nuestra reiterada jurisprudencia -expresada en la citada sentencia de 11 de abril de 2013- que señala que la presentación de una escritura pública que no contenga información adicional respecto de los bienes, derechos, deudas o gastos que se hayan declarado en un documento privado previamente presentado no puede interrumpir la prescripción, pues no puede entenderse que constituya una actuación de la interesada conducente al pago o liquidación de la deuda, si la Oficina Gestora contaba con toda la documentación precisa para la liquidación del Impuesto. Sin embargo, y aquí está la clave para resolver el recurso que nos ocupa, podrá darse el supuesto inverso, en cuyo caso:

"Sí deben tener cabida, en cambio, en dicha causa de interrupción de la prescripción los actos voluntarios de los interesados de aportación de documentos y datos necesarios para la práctica de las liquidaciones, entre los que han de incluirse, además de las declaraciones tributarias, los de incorporación o entrega al expediente de un documento (...) a raíz de cuya presentación el Servicio de Gestión Tributaria de la Comunidad de Madrid pudo proceder a la comprobación del valor de los bienes incluidos en la declaración".

4. En definitiva, el "acta de final de obra" (incorporada, en nuestro caso, a la escritura pública de 9 de septiembre de 2008) resulta esencial para poder determinar la totalidad de los elementos esenciales del tributo que nos ocupa, especialmente su base imponible, y constituye, por ello, un documento fundamental para que el órgano competente pueda ejercer sus potestades de comprobación, lo que revela -claramente- su aptitud para interrumpir la prescripción del derecho de la Administración a practicar la correspondiente liquidación.

5. La segunda pregunta que nos formula el auto de admisión es la de si, de conformidad con lo previsto en el artículo 27 y concordantes de LITPAJD y el artículo 57 de la Ley General Tributaria, es adecuado o no utilizar como medio de comprobación de valores el valor dado en el seguro decenal de la construcción.

Muy recientemente (en la sentencia dictada en el recurso de casación núm. 4382/2017) hemos afirmado, también en relación con esta modalidad de tributo y respecto de la obra nueva, lo siguiente:

"(...) 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".

6. Siendo ello así, la cuestión que ahora nos ocupa no es otra que la de determinar si el seguro decenal de la construcción es un parámetro válido para comprobar "el coste de ejecución de la obra" (que, recordemos, constituye la base imponible del impuesto analizado).

Habría que responder, en efecto, a la cuestión de si "valor real del coste de la obra" es lo mismo que "la suma asegurada" en el seguro decenal, para lo cual nos ayuda la regulación legal, concretamente la Ley de Ordenación de la Edificación, que señala que el importe mínimo del capital asegurado será el 100% del coste final de la ejecución material de la obra, incluidos los honorarios profesionales (artículo 5 ).

7. Debemos resolver esa cuestión a pesar de que, sobre la misma, no ha habido pronunciamiento al respecto ni del TEAR, ni de la sentencia recurrida. Y es que la Sala de Murcia, como inmediatamente veremos, ha omitido dar respuesta a ese extremo colocando a la parte demandada en su recurso -y aquí recurrente- en una complicada situación procesal.

Y es que, a tenor de las actuaciones, consta:

a) Que el contribuyente recurrió ante el TEAR la liquidación girada por entender prescripta la potestad administrativa para liquidar y por falta de aptitud del medio empleado para determinar la base imponible;



b) Que, como el TEAR acogió la prescripción, nada argumentó dicho órgano de revisión -porque ya no era relevante- sobre el método de comprobación empleado para liquidar;

c) Interpuesto recurso jurisdiccional por la Región de Murcia por entender que no concurría la prescripción, y a pesar de que el contribuyente insistió -en su contestación a la demanda- en que tampoco era válido el método, la Sala estima la alegación sobre la prescripción, considera que ésta no se ha producido, pero no hace pronunciamiento en cuanto al fondo " al no pretenderlo la parte recurrente, sino exclusivamente la codemandada que no recurrió la resolución del TEARM".

**8.** Ciertamente, no podemos dar carta de naturaleza a tal forma de proceder, pues la Sala provoca con esa decisión una clara situación de indefensión a la parte demandada, pues (i) carecía de legitimación -por inexistencia de gravamen- para recurrir una decisión del TEAR que le era favorable, pero (ii) no pudo obtener una respuesta judicial a la segunda cuestión que afectaba a la legalidad del acto -una vez descartada la prescripción- y que no era otra que la idoneidad del método de comprobación de la base imponible empleado por la Administración.

Nada obsta para que, en casación, resolvamos el fondo del asunto (sin abocar a las partes a volver a la instancia para que -con retroacción de actuaciones- se pronuncie sobre esa cuestión); podemos (y debemos) hacerlo porque ha habido debate suficiente en casación sobre ese particular y porque el auto de admisión recogió esa cuestión como una de las dos que tenía que ser resuelta por el órgano de enjuiciamiento.

**9.** Como adelantamos más arriba, la jurisprudencia ha interpretado con absoluta claridad 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".

**10.** Y lo que aquí ha sucedido es que la propia parte recurrente, mediante auténtico acto propio, valoró expresamente el coste de la obra al suscribir el seguro decenal de la construcción, pues en el contrato de seguro

que suscribió al efecto -y que se contiene en la póliza que consta en autos- se valora la obra en 5.668.000 euros como "total de ejecución material (incluida urbanización)", descartando expresamente "otros gastos de la edificación" que están en un Anexo y que no forman parte de la suma asegurada.

La cuestión no es, pues, tanto si el seguro decenal es método de comprobación idóneo, cuanto la de si, en el concreto caso analizado, el específico documento en el que consta dicho seguro revela un valor de ejecución material distinto al consignado por el interesado en su declaración de obra nueva en construcción, que es lo ha sucedido aquí, habida cuenta que, incluso, se descartan en la póliza otros elementos que pudieran formar parte del valor de la ejecución material de la obra.

11. En suma, debemos responder a las cuestiones que suscita el auto de admisión en el sentido expresado: la Escritura del Acta Fin de Obra interrumpió la prescripción del derecho de la Administración a comprobar la autoliquidación presentada por la previa Escritura de la Declaración de Obra Nueva y División Horizontal y fue adecuado, en el caso, utilizar como medio de comprobación de valores el valor dado por el propio interesado al "coste de ejecución de la obra" en el seguro decenal de la construcción.

#### **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, en primer lugar, la Sala de instancia ha aplicado correctamente dicha doctrina en relación a la prescripción (descartando que haya tenido lugar por haberse interrumpido el plazo correspondiente) y ha resuelto el pleito en atención a ella, procediendo -asimismo y en los términos expuestos- rechazar el argumento impugnatorio referido a la concreta utilización en el caso de autos del método de comprobación tenido en cuenta por la Administración específico por cuanto, a tenor del documento en el que consta el seguro decenal de la construcción, el propio interesado otorgó a la obra un valor de ejecución distinto al que él mismo consignó en su declaración de obra nueva en construcción, lo que autoriza a la Administración a estar a aquel valor declarado con posterioridad.

#### **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 por la mercantil COOPERATIVA DE VIVIENDAS PRÍNCIPE DE ASTURIAS, S. COOP contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Segunda) del Tribunal Superior de Justicia de Murcia de fecha 29 de mayo de 2017, dictada en el procedimiento ordinario núm. 106/2016, cuyo objeto estaba constituido por una liquidación 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.