

NUM-CONSULTA V1465-15

ORGANO SG de Impuestos Patrimoniales, Tasas y Precios Públicos

FECHA-SALIDA 11/05/2015

NORMATIVA RITPAJD RD 828/1995 art. 70-1 y 2

DESCRIPCION-HECHOS La consultante es propietaria desde el año 2001 de un inmueble cuyo uso, según consta en el Catastro, es el de oficinas y local comercial. Sin embargo en 1990 la anterior propietaria había efectuado unas obras por las que una parte de la finca pasó a ser vivienda.

La consultante quiere dejar constancia de la obra realizada y del cambio de uso a vivienda, a efectos de su acceso al registro de la Propiedad, por lo que se plantea otorgar escritura de obra nueva a tal efecto.

CUESTION-PLANTEADA Dado que la escritura de obra nueva se va a otorgar con posterioridad a la ejecución de las obras en 1990, se plantea si la base imponible del impuesto debe ser el valor real de coste de la obra nueva en la referida fecha o en el momento del otorgamiento del documento notarial. Por otro lado, y dado que a causa del tiempo transcurrido la obra ha perdido gran parte de su valor, se plantea si es correcto aplicar índices correctores por antigüedad y coeficientes deflatores para obtener la base imponible del Impuesto de Actos Jurídicos Documentados.

CONTESTACION-COMPLETA Sobre la cuestión planteada ya se ha pronunciado esta Dirección General en anteriores resoluciones, como en la consulta V01761-13, cuyo contenido, por ser íntegramente aplicable a lo ahora planteado, se reproduce a continuación:

“La declaración de obra nueva es un acto jurídico unilateral que tiene por objeto la constancia documental ante Notario de la existencia de una obra nueva, a efectos de su acceso al registro de la Propiedad. Con la declaración de obra se deja constancia de que la edificación está físicamente terminada y de que se ha adquirido el derecho a lo edificado.

La declaración de obra nueva está sujeta a la cuota gradual del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados. La base imponible de la declaración de obra nueva venía constituida, en el antiguo Timbre del Estado, por el valor que a la obra nueva se señale en el documento, con exclusión del importe del solar y sin perjuicio de la comprobación reglamentaria. Actualmente el artículo 70.1 del Reglamento del), aprobado por Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, (BOE de 22 de junio), dispone

“1. La base imponible en las escrituras de declaración de obra nueva estará constituida por el valor real de coste de la obra nueva que se declare.

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”.

Esta especificación de la base imponible en la división horizontal permite entender que cuando sobre un terreno se realiza una construcción que debe incorporarse al registro de la Propiedad y se requiere la formalización de una escritura de declaración de obra nueva, lo que se gravará será el valor de coste de la obra nueva, pues el terreno ya formaba parte del patrimonio del sujeto pasivo, patrimonio al que se añade la nueva construcción que pasa a ser elemento integrante del inmueble, constituido, a partir de entonces, por el terreno y la construcción.

La norma de determinación de la base imponible en la declaración de obra nueva establecida en el artículo 70.1 del Reglamento del impuesto ha planteado indudables problemas interpretativos ante la inexistencia de un precepto legal expreso en el que se diga cómo debe calcularse. Problemas que resuelve la reciente Sentencia de 11 de abril de 2013, dictada por el Tribunal Supremo en unificación de doctrina, sobre la determinación de la base imponible en la declaración de obra nueva a efectos de lo dispuesto en el artículo 70.1 del Reglamento del ITP y AJD, de la que pasamos a exponer las consideraciones fundamentales de la misma.

Aunque la Ley no especifica qué criterios o parámetros deben tenerse en cuenta a la hora de fijar el valor real a efectos del ITP y AJD, para el coste de ejecución material, y a efectos del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (en adelante ICIO), la Ley si establece los que no deben integrarse en él. Ante el silencio de la Ley del ITP y AJD y la previsión reglamentaria de que la base estará constituida por el valor real de coste de la obra, la doctrina mayoritaria se inclina por encontrar suficiente identidad de razón con la regulación del ICIO. Así, aunque la interpretación de la expresión “valor real de coste” no ha sido uniforme en la jurisprudencia de nuestros Tribunales superiores, la doctrina, en su mayoría, se inclina por considerar que el valor real del coste de la obra a que se refiere el Reglamento del ITP y AJD 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. Sin que nada impida, como ya se ha señalado, que la normativa del ICIO sirva para realizar una interpretación integradora de las insuficiencias de la normativa del ITP y AJD.

Así entendido, 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 tiene por qué afectar al coste de ejecución. Está fuera de discusión que lo que se valora no es una transmisión patrimonial sino un documento notarial, un hecho sujeto no a Transmisiones Patrimoniales sino a Actos Jurídicos Documentados, ya que el valor del inmueble como tal, con todos sus factores de mercado, será oportunamente valorado cuando acceda a dicho mercado mediante su transmisión. Se trata de un negocio jurídico distinto del traslativo, diríase que de menor entidad y, por lo mismo, merecedor de una tributación más benigna que si de un negocio traslativo de dominio se tratara.

En caso contrario, si la base imponible en la declaración de obra nueva absorbiera el beneficio que se espera obtener de la venta de un inmueble en el mercado y que debe ir incorporado al valor real del inmueble 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 y, segundo, al integrarse en el valor real del inmueble en el momento de transmitirse. Ni es lógico, pues son dos negocios diferentes, merecedores de 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 no 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 del 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.

Así pues, concluye la sentencia, a la hora de fijar la base imponible de una escritura de declaración de obra nueva, se debe mantener la doctrina de que la comprobación debe recaer sobre el coste de la ejecución de la obra y no sobre su valor de mercado”.

CONCLUSION

El valor real de coste de la obra nueva será el valor de ejecución en el momento en que esta se realizó, sin que proceda aplicar ningún tipo de coeficientes deflatores ni índices correctores por antigüedad.