

NUM-CONSULTA V3632-15

ORGANO SG de Impuestos Patrimoniales, Tasas y Precios Públicos

FECHA-SALIDA 19/11/2015

NORMATIVA RITPAJD RD 828/1995 art. 70-1 y 2. TRLITPAJD RD Leg 1/1993 arts. 4, 7-5, 30-1, 30-2

DESCRIPCION-HECHOS La sociedad consultante pretende llevar a cabo las siguientes operaciones:

1. La constitución de un complejo inmobiliario que consta de varias fases.
2. La declaración de obra nueva de la primera fase del complejo, constituida por cinco viviendas unifamiliares en construcción y una finalizada.
3. La constitución en régimen de propiedad horizontal de las seis viviendas unifamiliares que integran la primera fase.
4. La adjudicación por permuta de la única vivienda unifamiliar terminada.

CUESTION-PLANTEADA Determinación de los distintos hechos imponibles a los efectos del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, así como la tributación a que se encuentra sometida cada una de ellos, en concreto los conceptos y criterios aplicados para el cálculo de la base imponible, especificando qué comprende cada concepto o subconcepto, como coste de ejecución de la obra, la total o la construida en cada caso, el valor del suelo, etc.

Asimismo se precisa pronunciamiento sobre las fechas a las que se debe extender la fijación del valor de cada uno de los distintos conceptos a considerar, dado que la operación de adjudicación por permuta de la única vivienda terminada constituye una operación sujeta a Impuesto sobre el Valor Añadido y no sujeta a Transmisiones Patrimoniales Onerosas, debiendo tenerse en cuenta que la permuta se celebró en 2007 y el valor de la vivienda que se fijó entonces es mucho mayor que el que tiene actualmente tanto el valor del suelo como el valor de la construcción. Por ello se plantea la posibilidad de considerar los valores actuales del suelo y la construcción de la vivienda a efectos de calcular la base imponible en el impuesto de Actos Jurídicos Documentados.

A efectos de la determinación del correspondiente coeficiente porcentual del impuesto se señala que se tributa en Aragón.

CONTESTACION-COMPLETA Con relación a la consulta planteada deben tenerse en cuenta los siguientes preceptos del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante ITP y AJD), aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre (BOE de 20 de octubre):

Artículo 4.

“A una sola convención no puede exigírsele más que el pago de un solo derecho, pero cuando un mismo documento o contrato comprenda varias convenciones sujetas al Impuesto separadamente, se exigirá el derecho señalado a cada una de aquéllas, salvo en los casos en que se determine expresamente otra cosa”

Artículo 7

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

Artículo 30.

“1. En las primeras copias de escrituras públicas que tengan por objeto directo cantidad o cosa valuable servirá de base el valor declarado, sin perjuicio de la comprobación administrativa.” (...)

Artículo 31.

“2. Las primeras copias de escrituras y actas notariales, cuando tengan por objeto cantidad o cosa valuable, contengan actos o contratos inscribibles en los Registros de la Propiedad, Mercantil y de la Propiedad Industrial y de Bienes Muebles no sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o a los conceptos comprendidos en los números 1 y 2 del artículo 1.º de esta Ley, tributarán, además, al tipo de gravamen que, conforme a lo previsto en la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, haya sido aprobado por la Comunidad Autónoma.

Si la Comunidad Autónoma no hubiese aprobado el tipo a que se refiere el párrafo anterior, se aplicará el 0,50 por 100, en cuanto a tales actos o contratos.”

Artículo 49.

“1. El impuesto se devendrá:

(...).

En las operaciones societarias y actos jurídicos documentados, el día en que se formalice el acto sujeto a gravamen”.

Por otro lado, resulta de aplicación el artículo 70 del Reglamento del Impuesto aprobado por Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, (BOE de 22 de junio)

Artículo 70. Normas especiales.

“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”.

De lo expuesto en los preceptos anteriormente transcritos resulta la existencia de cuatro acuerdos o convenciones, los cuales, con la excepción del primero, constituyen hechos imponibles sujetos al Impuesto separadamente (art. 4 del Texto Refundido).

Constitución de un complejo inmobiliario

La declaración de obra nueva.

La división horizontal

La adjudicación de la vivienda finalizada

.- Constitución del complejo inmobiliario. No sujeción a la cuota variable del documento notarial.

La figura del complejo inmobiliario se contempla en el artículo 24 de la Ley 49/1960, de 21 de julio, sobre Propiedad Horizontal:

Artículo 24.

“1. El régimen especial de propiedad establecido en el artículo 396 del Código Civil será aplicable aquellos complejos inmobiliarios privados que reúnan los siguientes requisitos:

a) Estar integrados por dos o más edificaciones o parcelas independientes entre sí cuyo destino principal sea la vivienda o locales.

b) Participar los titulares de estos inmuebles, o de las viviendas o locales en que se encuentren divididos horizontalmente, con carácter inherente a dicho derecho, en una copropiedad indivisible sobre otros elementos inmobiliarios, viales, instalaciones o servicios.

2. Los complejos inmobiliarios privados a que se refiere el apartado anterior podrán:

a) Constituirse en una sola comunidad de propietarios a través de cualquiera de los procedimientos establecidos en el párrafo segundo del artículo 5. En este caso quedarán sometidos a las disposiciones de esta Ley, que les resultarán íntegramente de aplicación.

b) Constituirse en una agrupación de comunidades de

propietarios. A tal efecto, se requerirá que el título constitutivo de la nueva comunidad agrupada sea otorgado por el propietario único del complejo o por los presidentes de todas las comunidades llamadas a integrar aquélla, previamente autorizadas por acuerdo mayoritario de sus respectivas Juntas de propietarios. El título constitutivo contendrá la descripción del complejo inmobiliario en su conjunto y de los elementos, viales, instalaciones y servicios comunes. Asimismo fijará la cuota de participación de cada una de las comunidades integradas, las cuales responderán conjuntamente de su obligación de contribuir al sostenimiento de los gastos generales de la comunidad agrupada. El título y los estatutos de la comunidad agrupada serán inscribibles en el Registro de la Propiedad". La tributación de la escritura pública en que se formalice la constitución del complejo por la cuota variable de actos jurídicos documentados, documentos notariales, dependerá de la concurrencia de los requisitos exigidos en el artículo 31.2 del texto refundido de la Ley del impuesto para determinar la sujeción por dicho concepto:

Tratarse de una primera copia de una escritura o un acta notarial

Tener por objeto cantidad o cosa valuable,

Contener actos o contratos inscribibles en los Registros de la Propiedad, Registro Mercantil, Registro de la Propiedad Industrial o Registro de Bienes Muebles

Contener actos o contratos no sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o a los conceptos comprendidos en los números 1 y 2 del Texto Refundido del ITP y AJD, modalidades de Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Operaciones Societarias

- Inscribibilidad: el propio artículo 24.2.b de la Ley de Propiedad Horizontal, establece que en caso de constitución de agrupación de comunidades de propietarios "el título y los estatutos de la comunidad agrupada serán inscribibles en el Registro de la Propiedad".

- No sujeción del contenido de la escritura por alguno de los conceptos comprendidos en los números 1 y 2 del artículo 1 del Texto Refundido: Respecto de la modalidad transmisiones patrimoniales onerosas, número 1 del artículo 1, no se entiende producida transmisión patrimonial alguna en tanto la constitución de la mancomunidad se limite al establecimiento de las normas de gestión y administración de los elementos y zonas comunes a las diversas comunidades, sin implicar alteración alguna de las titularidades existentes, ya sea de los elementos privativos de cada comunidad, como de los comunes a todas ellas.

Respecto de la modalidad operaciones societarias, número 2 del artículo 1, en la normativa vigente del ITP y AJD se sujeta tanto la constitución como la extinción de algunas comunidades manteniendo una similitud fiscal con la constitución o disolución de sociedades, estableciendo en este sentido el artículo 22 del Texto Refundido del Impuesto, aprobado por Real Decreto

Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre (BOE de 20 de octubre), en adelante ITP y AJD, que “ A los efectos de este Impuesto se equiparán a sociedades: 4º. La comunidad de bienes, constituida por "actos inter vivos", que realice actividades empresariales, sin perjuicio de lo dispuesto en la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”. Si la Mancomunidad que se pretende constituir no tiene más finalidad que la administración de los elementos y zonas comunes de las distintas Comunidades de Propietarios ya existentes, queda excluida la actividad empresarial y, en consecuencia, la posible tributación por la modalidad Operaciones Societarias del ITP y AJD.

- Tener por objeto cantidad o cosa valuable:

La constitución del complejo inmobiliario proyectado por la consultante no supone alteración física de la finca sobre la que se proyecta el complejo, el cual se llevará a cabo en sucesivas fases diferenciadas que constituirán elementos independientes del conjunto, pero manteniendo la unidad del suelo de la finca originaria, la cual, aunque dividida en distintas parcelas, sigue siendo una finca registral única. Conceptos estos, finca y parcela, que deben entenderse en los términos establecidos en el artículo 17.1 del Real Decreto Legislativo 2/2008, de 20 de junio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de suelo, en orden a la formación de fincas y parcelas y la relación entre ellas, establece lo siguiente:

Artículo 17

“1. Constituye:

a) Finca: la unidad de suelo o de edificación atribuida exclusiva y excluyentemente a un propietario o varios en proindiviso, que puede situarse en la rasante, en el vuelo o en el subsuelo. Cuando, conforme a la legislación hipotecaria, pueda abrir folio en el Registro de la Propiedad, tiene la consideración de finca registral.

b) Parcela: la unidad de suelo, tanto en la rasante como en el vuelo o el subsuelo, que tenga atribuida edificabilidad y uso o sólo uso urbanístico independiente.

(...)”.

Lo expuesto permite concluir que la constitución del complejo constituye un acto meramente preparatorio para la posterior construcción de los correspondientes edificios, y a la vista de que en nada se modifica el contenido o el ámbito de la propiedad, (puesto que en la escritura se mantiene la misma finca registral que anteriormente a la constitución del complejo), y que su contenido se limita al establecimiento de meras normas o reglas de administración, no concurre el requisito de que esta constitución de complejo tenga por objeto cantidad o cosa valuable, motivo por el que la constancia del complejo en el documento notarial no origina tributación por Actos Jurídicos Documentados.

.- Declaración de obra, división horizontal y adjudicación de vivienda

Tanto la declaración de obra nueva de las seis viviendas, como la división horizontal de las mismas, no constituyen transmisiones patrimoniales de bienes, pero concurren en ellas todos los requisitos antes vistos, establecidos para tributar por la cuota variable del DN

Por el contrario, el supuesto de la adjudicación de la vivienda finalizada si constituye una transmisión patrimonial onerosa, pero al tratarse de la primera transmisión de una vivienda sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, no estará sujeta a la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas del ITP

y AJD en aplicación de lo dispuesto en el artículo 7.5 del Texto Refundido, lo que permite la aplicación de cuota variable del documento notarial al no existir incompatibilidad entre ambos conceptos.

Por tanto, las tres convenciones tributarán por la cuota variable del documento notarial, teniendo en cuenta que al producirse el devengo del impuesto el día en que se formalice el acto sujeto a gravamen (art. 49.1.c), será a esa fecha a la que habrá que atender para fijar los distintos elementos de la liquidación tributaria, base y tipo impositivo.

Base imponible. En la declaración de obra nueva y división horizontal el reglamento del impuesto prevé una norma especial sobre cómo debe valorarse la base imponible en tales casos. Así, conforme al artículo. 70, 1 y 2:

En la declaración de obra nueva la base imponible estará constituida por el valor real de coste de la obra nueva que se declare.

En la constitución de edificios en régimen de propiedad horizontal se incluirá en la base imponible tanto el valor real de coste de la obra nueva como el valor real del terreno.

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.

El artículo 70.1 del Reglamento no especifica qué criterios o parámetros deben tenerse en cuenta a la hora de fijar el valor real de coste de la obra nueva a efectos del ITP y AJD, lo que ha causado indudables problemas interpretativos que resuelve la Sentencia de 22 de abril de 2013, dictada por el Tribunal Supremo en unificación de doctrina, de la que pasamos a exponer las consideraciones fundamentales de la misma.

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. 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 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, 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.

No se puede llegar a equiparar el valor real de coste 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 de 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.

En cuanto a la determinación de la base imponible en la escritura de adjudicación de vivienda, sujeta al IVA y no exenta de la misma, a falta de regla especial, se aplicará la regla general del artículo 30.1, según la cual servirá de base el valor declarado, sin perjuicio de la comprobación administrativa. Por otro lado el artículo 46 del Texto Refundido establece que “3. Cuando el valor declarado por los interesados fuese superior al resultante de la comprobación, aquél tendrá la consideración de base imponible.”. Luego el valor declarado tiene la consideración de valor mínimo que prevalecerá sobre el comprobado si este fuere menor. Valor declarado que, en el caso de la adjudicación por permuta, está constituido por el valor acordado al solar entregado como contraprestación de la vivienda, en la fecha en que se realizó la permuta. Y, por último, y en cuanto al tipo impositivo aplicable a las referidas operaciones por la modalidad de Actos Jurídicos Documentados, deben tenerse en cuenta los siguientes preceptos de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se

modifican determinadas normas tributarias (BOE nº 305 de 19 de 12 de 2009)

- Por un lado el artículo 49.1 que establece el alcance de las competencias normativas en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, disponiendo que las Comunidades Autónomas podrán asumir competencias normativas sobre los tipos de gravamen, en concreto y en relación con la modalidad Actos Jurídicos Documentados, las Comunidades Autónomas podrán regular el tipo de gravamen de los documentos notariales.

- Por otro lado, el artículo 55 de la citada norma, con relación al alcance de la delegación de competencias en relación con la gestión tributaria, establece en su apartado 2 que “No son objeto de delegación las competencias para la contestación de las consultas reguladas en los artículos 88 y 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, salvo en lo que se refiera a la aplicación de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma en el ejercicio de sus competencias.

En base a lo expuesto, esta Dirección General carece de competencia para pronunciarse sobre la cuestión referida al tipo impositivo de la modalidad de actos jurídicos documentados, por tratarse de la aplicación una disposición dictada por una Comunidad Autónoma en el ejercicio de sus competencias normativas.

CONCLUSIONES

Primera. La escritura de constitución de un complejo inmobiliario otorgada al amparo del artículo 24.2.b) de la Ley de Propiedad Horizontal no origina tributación alguna por la cuota variable del documento notarial de Actos Jurídicos Documentados por no tener por objeto cantidad o cosa valuable, al limitarse a meras normas o reglas de administración.

Segunda. La declaración de obra nueva y la división horizontal, que deberán tributar por la cuota variable del documento notarial de Actos Jurídicos Documentados sobre una base imponible que en el caso de la declaración de obra nueva está constituida por el valor real de coste de dicha obra en los términos que establece la Sentencia de 22 de abril de 2013, dictada por el Tribunal Supremo en unificación de doctrina y, en el caso de constitución del régimen de propiedad horizontal incluirá tanto el valor real de coste de la obra nueva como el valor real del terreno”.

Tercera. La adjudicación de la vivienda finalizada que tributará igualmente por la cuota variable del documento notarial sobre una base imponible constituida por el valor declarado, sin perjuicio de la comprobación administrativa, referido a la fecha de la escritura en que se formalice la adjudicación. El valor declarado en el caso de la adjudicación por permuta está constituido por el valor acordado al solar entregado como contraprestación de la vivienda en la fecha en que se realizó la permuta. En todo caso el valor declarado prevalecerá sobre el declarado si este fuere mayor

Cuarta. Esta Dirección General carece de competencia para pronunciarse sobre la cuestión referida al tipo impositivo de la modalidad de actos jurídicos documentados, por tratarse de la aplicación una disposición dictada por una Comunidad Autónoma en el ejercicio de sus competencias normativas.