



ESTUDIOS

■ **Cuantificación del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados que grava las escrituras públicas de declaración de obra nueva y división de la propiedad horizontal**

■ **Germán Orón Moratal**

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario en la Universitat Jaume I de Castellón. Miembro de la AEDAF.

■ **SUMARIO:**

1. Base imponible: valor declarado y valor real de coste como conceptos diferenciables del valor real y de mercado.
2. Comprobación de valores: motivación suficiente o estimación objetiva y la nueva redacción del art. 57 LGT.
3. Los acuerdos previos de valoración y su posible aplicación al IAJD.
4. A modo de conclusión.

Antes de plantear la problemática concreta que sugiere el título de este trabajo debemos comenzar identificando el régimen legal establecido y aplicable en este tributo. A tales efectos, en primer lugar hay que señalar que el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados es un tributo cedido a las Comunidades Autónomas, y sobre el que, conforme al actual sistema de financiación autonómica previsto en la Ley Orgánica de Financiación de CCAA (LOFCA), éstas tienen la posibilidad de ejercer competencias normativas. En concreto, para la modalidad de Actos Jurídicos Documentados alcanzan según el art. 19 a la regulación del tipo de gravamen de los documentos notariales, así como a deducciones de la cuota, bonificaciones y la regulación de la gestión y liquidación del tributo.

Así pues, la delimitación del hecho imponible y de la base imponible son aspectos que sólo pueden ser objeto de regulación por el Estado, no estando atribuida potestad normativa alguna a las CCAA. La normativa estatal sobre este Impuesto está contenida en el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, que aprobó el texto refundido del ITPAJD y el RD 828/1995, de 29 de mayo, que aprobó su reglamento.

El Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados grava tres tipos de documentos, interesando aquí el aplicable sobre documentos notariales, siendo su hecho imponible las escrituras, actas y testimonios notariales en los términos que establece el artículo 31 del texto refundido, lo que pone de manifiesto que se grava el acto o negocio formalizado, esto es, los actos o negocios autorizados por notarios. El gravamen se produce con una doble modalidad, una cuota fija, que recae sobre el documento en sí mismo, en concreto sobre las matrices y las copias de las escrituras y actas notariales, así como los testimonios, gravándose a 0,30 euros el pliego, o 0,15 euros el folio. La segunda modalidad es la cuota variable, con tipo de gravamen del 0,50% si la Comunidad Autónoma no ha fijado otro, y aplicable a las primeras copias de escrituras y actas notariales, cuando se den los tres siguientes requisitos:

- a) tengan por objeto cantidad o cosa valuable;
- b) contengan actos o contratos inscribibles en determinados registros; y
- c) los actos contenidos no estén sujetos al ISD, o a las modalidades de transmisiones patrimoniales onerosas u operaciones societarias del propio ITPAJD.

En éste ámbito, como resulta de la jurisprudencia y del Reglamento del Impuesto, se incluyen las escrituras notariales de declaración de obra nueva y división de propiedad horizontal. Estas escrituras, cuando el acto que documentan no está sujeto a la modalidad de operaciones societarias como puede ocurrir en la de división de la propiedad horizontal, plantean el problema, quizá no satisfactoriamente resuelto por la jurisprudencia, de si a los efectos del impuesto nos encontramos en los casos de declaración de obra nueva y división de la propiedad horizontal, ante un único aunque complejo hecho imponible, resultado de estar ante una escritura compleja, o

ante dos hechos imponibles¹, gravándose dos veces el valor del coste de la obra, como sin duda ocurrirá cuando se realicen de forma separada. Pero no es éste el problema que aquí queremos suscitar, sino el correspondiente a la base imponible y las posibilidades de comprobación, máxime teniendo en cuenta la nueva redacción del art. 57 LGT.

1. Base imponible: valor declarado y valor real de coste como conceptos diferenciables del valor real y de mercado.

Debe señalarse que en cuanto a la base imponible dispone el art. 30 del RD Legislativo, que servirá “de base el **valor declarado**, sin perjuicio de la comprobación administrativa”, siendo objeto de concreción en el art. 70 del Reglamento del Impuesto, como reglas especiales, que para las de obra nueva la base “estará constituida por el **valor real de coste** de la obra nueva que se declare”, y para las 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**”.

A nuestro juicio, esta diferenciación permite entender que cuando sobre un terreno se realiza una construcción que debe incorporarse al Registro de la Propiedad requiere la formalización de la escritura de declaración de obra nueva, siendo el valor de coste de ésta la que se gravará, pues el terreno ya formaba parte del patrimonio del sujeto pasivo, patrimonio al que se añade la nueva construcción que pasa a ser elemento caracterizador e integrante del inmueble conformado ahora por el terreno y la construcción.

Por su lado, si se trata de una escritura de constitución de edificios en régimen de propiedad horizontal sobre terrenos anteriormente no construidos o que reemplazan los ya existentes, la declaración de obra nueva es indispensable para poder constituir el edificio, es un acto constitutivo, necesario, y la división en propiedad horizontal es lo que hace que se incorporen a la realidad jurídica, al tráfico jurídico, en definitiva al mercado, unos inmuebles distintos, independientes y diferentes del preexistente, con una cuota ideal de partici-

¹ Refiriéndose a la legislación resultante de la Ley de reforma tributaria de 1964, entendía R. CALVO ORTEGA, “La tributación de la declaración de obra nueva”, CT, núm. 7, y teniendo en cuenta las posibles interpretaciones posibles, que no debía estar sujeta. En cambio, en el número siguiente de la misma revista, M. CONDE CONDE, “La declaración de obra nueva y la división horizontal como actos sujetos al Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados”, CT, núm. 8, 1974, entendía que incluso documentándose en la misma escritura procedía el doble gravamen. Criterio sostenido por la sentencia del TS de 18-12-1974 (RJ 4972). En contra de estos últimos criterios se han manifestado I. IBÁÑEZ GARCÍA, “La tributación por Actos Jurídicos Documentados de la declaración de obra nueva y división horizontal simultáneas”, *Quincena Fiscal* Aranzadi, núm. 8/1994, págs. 47-49 y en “La injusta tributación separada, por ITPyAJD, de la escritura compleja de declaración de obra nueva y división horizontal”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi* núm. 20/2002, donde entiende que estaríamos ante una doble imposición. También puede verse ALONSO GONZÁLEZ, L.M. “La base imponible en el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados y la escritura de constitución de propiedad horizontal”, en *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi* núm. 11/2004.

VILLARÍN LAGOS, M. *La tributación de los documentos notariales en el Impuesto sobre actos jurídicos documentados*, Aranzadi, 1997, asume la procedencia del gravamen.

En relación con cuestiones diferentes pero ilustrativo de estos problemas vid. I. BILBAO ESTRADA y J. CARLOS SANTANA MOLINA, *Unidad o pluralidad de actos en el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados: un análisis jurídico privado*, Documento de Trabajo del IEF 25/2005.

pación sobre el suelo, y esto es lo que comporta que en estos casos se tenga en cuenta tanto el coste de la obra como el valor del terreno, porque el terreno pierde las condiciones registrales, físicas y jurídicas previas. Por ello creemos que desde el punto de vista de la riqueza sobre la que deben incidir los tributos, y en aplicación del principio de capacidad económica, la escritura que documente en unidad de acto la declaración de obra nueva y la constitución de un edificio en régimen de propiedad horizontal no debiera constituir mas que un único hecho imponible del IAJD, pero como hemos visto anteriormente no es éste el criterio hasta ahora mantenido por nuestros tribunales siguiendo el criterio del TS expuesto en sentencia de 1974, y en parecidos términos aunque había dos escrituras, el TSJ de Baleares en sentencia de 28 de septiembre de 2001 (JUR 2001, 292441), lo que no significa que esa interpretación no pueda modificarse en el futuro.

Pero centrándonos en la base imponible, sobre la interpretación de la expresión “valor declarado”, en cuanto a si se puede equiparar al valor real establecido como base imponible para la modalidad del impuesto sobre transmisiones onerosas, así como para la interpretación del “valor real de coste de la obra”, no puede decirse que exista un criterio uniforme en la jurisprudencia de los Tribunales, sobre todo en estos casos en que el Reglamento establece normas especiales o *ad hoc*.

Así, por indicar algunos ejemplos, el TSJ de Andalucía (Sevilla) en sentencia de 20-1-2000 (JT 2000\288) entendió que la comprobación de valores procede únicamente en relación con el valor declarado, siendo intrascendente el valor real, al considerar que “en el supuesto de que se proceda a una comprobación administrativa, deberá realizarse sobre el valor declarado y no sobre el valor real, es decir, la comprobación deberá limitarse al examen del art. 31 que hemos referido del RDLeg 1/1993 en cuanto a la concurrencia de los requisitos del mismo”.

En otro sentido, y con una consolidada línea jurisprudencial, el TSJ de Castilla-La Mancha, viene entendiendo que: “Por lo que se refiere a la obra nueva, debe tomarse «el valor real de coste de la obra nueva». Expresión que no puede significar otra cosa que lo que debe valorarse es lo que realmente costó la ejecución de la obra. No se trata, por tanto, de hallar la valoración del inmueble como resultado final de la obra,... no es eso lo que se ha de valorar, sino el coste de ejecución del mismo. Los dos conceptos no tienen porqué coincidir, pues por ejemplo en la valoración del inmueble pueden influir factores como la localización del mismo o su uso que no tienen porqué afectar al coste de ejecución. A falta de datos sobre el coste específico y verdadero de la obra, que puede ser de imposible averiguación a falta de la entrega por parte del sujeto pasivo de toda la documentación relativa a los costes de construcción, parece aceptable la utilización de los criterios y módulos de valoración aprobados por los correspondientes Colegios de Arquitectos” (sentencia de 1-12-2000, JT 2001\169, ó 14-11-2003, 3-3-2004, JT 666, o la más reciente de 20-4-2006 JT 1071). Criterio seguido también por el TSJ de Asturias en el sentencia de 31 de marzo de 2006 (JUR 151034). En las últimas sentencias del Tribunal Castellano-manchego se considera trasladable a éste impuesto el criterio jurisprudencial sentado para el Impuesto Municipal sobre el Construcciones, Instalaciones y Obras, consistente en que el “...valor

real de una obra nueva es el coste real de construcción representado por los desembolsos que deben hacerse para la ejecución de la misma según el Presupuesto de ejecución material según el Proyecto debidamente visado por el Colegio de Arquitectos, sin que puedan incluirse otra serie de gastos indirectos que se incluyen en determinados presupuestos como inseparables para la obtención de licencia (gastos generales, beneficio industrial, honorarios facultativos, licencias etc.), esto es, toda una serie de gastos que se integran en el presupuesto de ejecución por contrata pero que no forman parte de costes reales de construcción según ha venido señalando reiterada jurisprudencia a propósito de la interpretación de este mismo concepto en el ámbito de la base imponible del Impuesto sobre construcciones, contrataciones (sic) y obras, pero que es perfectamente aplicable a nuestro caso ya que se trata del mismo concepto y significado". Esta equiparación con el ICIO se niega sin embargo por el TSJ de Asturias en la sentencia de 11 de septiembre de 2006 (JUR 252077).

En cambio, sobre estos conceptos de honorarios profesionales, el TSJ de Andalucía, en sentencia de 7 de noviembre de 2001 (JUR 2002\34827), entiende que sí se deben incluir en la base del I/AJD, criterio que también sostienen el STSJ de Asturias en sentencia de 28 octubre de 2002 (JT 2002\1776) y el de Castilla-León en sentencia de 30 de noviembre de 2001 (JT 1811), pronunciándose en sentido contrario el de Extremadura en sentencia de 30-12-2002 (JT 227/2003), y en la de 14 de abril de 2005 (JT 683) también los rechaza por falta de justificación en el valor comprobado.

Por su lado, el Tribunal Supremo ha tenido pocas ocasiones para pronunciarse sobre esta problemática, sirviéndole tal circunstancia al TSJ de Castilla-La Mancha para entender que no hay jurisprudencia clara a seguir; y ciertamente las pocas sentencias existentes tampoco son dechados de interpretación, pues a las conclusiones a las que llega no siempre son coherentes con las premisas, pues la sentencia de 6 noviembre 1997 (RJ 1997\9253, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª), después de señalar que la base es el valor real de coste de la obra, dice: "se observa que no es el coste real de la construcción", y en otra de 25 de junio de 1998 (RJ 6953), que el IVA se integrará en la base imponible del impuesto sobre actos jurídicos documentados.

En la primera sentencia citada, referida a las declaraciones de obra nueva se razona partiendo de que: "El valor real de lo edificado, en una situación de libre mercado entre partes independientes, se identifica obviamente con el valor del mercado". Sin embargo, en realidad estamos ante un gravamen que no incide sobre la forma de un negocio jurídico en el que haya pluralidad de voluntades, no hay partes de ningún tipo, ni dependientes, ni independientes, únicamente hay un promotor, constructor o propietario que da vida jurídica a la nueva edificación, esto es ante una declaración de voluntad con efectos jurídicos, y sólo cuando se transmita podremos decir que estamos ante un negocio jurídico con partes, y todo ello sin perjuicio de que en el mercado inmobiliario no puede afirmarse que exista un mercado libre, pues en él la oferta y la demanda no confluyen sin interferencias exógenas. A mayor abundamiento, cabe decir también que el Tribunal Constitucional, en sentencia 194/2000, de 19 de julio, ha indicado la ausencia en la legisla-

ción de qué se debe entender por valor real, siendo una magnitud indeterminada, en tanto que ni determina qué debe entenderse por valor real, ni especifica los parámetros que deben emplear en todo caso los sujetos pasivos del ITP para determinarlo, razón por la cual las discrepancias en relación con la valoración de los bienes y derechos no sólo son lógicas y razonables, sino incluso frecuentes, y concluyendo que: "la Ley, ni define qué debe entenderse por valor real, ni especifica qué criterios o parámetros -de entre los múltiples y heterogéneos que existen- deben tenerse en cuenta a la hora de fijarlo. De este modo, no resulta aventurado afirmar que la tarea de comprobar el «valor real» de los bienes y derechos, lejos de arrojar una cifra -en pesetas- exacta, incontrovertible o, al menos, previsible dentro de un margen razonable, normalmente dará lugar a tantos resultados como peritos la lleven a cabo. El propio legislador es consciente de esta circunstancia cuando permite que el sujeto pasivo promueva la «tasación pericial contradictoria, en corrección» de la valoración practicada por la Administración...".

En efecto, como dice el TC, la ley no especifica qué criterios o parámetros deben tenerse en cuenta a la hora de fijar el valor real, pero para el coste de ejecución material, y a efectos del ICIO, la ley sí establece los que no deben integrarse en él. Ante el silencio de la ley a que se refiere el TC, y la precisión reglamentaria de que la base estará constituida por el valor real de coste de la obra, podemos encontrar suficiente identidad de razón con la regulación del impuesto sobre construcciones (art. 102 RDLeg. 2/2004, de 5 de marzo), cuya base imponible la constituye el coste real y efectivo de la construcción, para entender que en el coste de ejecución no se deben incluir otros tributos o prestaciones públicas, ni honorarios profesionales, ni el beneficio industrial, pues aquí la ley sí fija los criterios para fijar la base imponible.

Por otro lado, la Norma 12 del RD 1020/1993, de 25 de junio, por el que se aprueban las normas técnicas de valoración y cuadro marco de valores del suelo y de las construcciones para determinar el valor catastral de los bienes inmuebles, a la hora de establecer el valor de las construcciones para el que se utiliza el valor de reposición, se refiere al coste actual de la construcción, como un componente de aquél, y dicho coste actual es el resultado de sumar el coste de ejecución, incluidos los beneficios de contrata, honorarios profesionales e importe de los tributos que gravan la construcción. Lo que evidencia que el coste de ejecución no se integra por esas partidas, formando parte únicamente del coste actual.

El otro pronunciamiento anteriormente citado del Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª, sentencia de 25 junio 1998, RJ 1998\6955), aunque no está referido a obras nuevas, en él se equipara el valor declarado al precio o contraprestación, y en la base imponible del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados, concepto de documentos notariales, sobre cantidad o cosa valuable, en el valor del acto o contrato se incluye el IVA, a diferencia de lo que ocurre en este último.

Que la Ley establezca como base imponible el valor declarado, puede permitir en algunos casos, como el contemplado en el caso concreto por el TS a equiparar dicho valor con el de mercado, y ello se podría ver ratificado si se tiene en cuenta que la propia Ley, cuando

regula dentro de las Disposiciones Comunes la comprobación de valores (art. 46), no diferencia entre las tres modalidades de impuestos, refiriéndose a la comprobación del valor real. En esta misma línea podría citarse el parecer de VILLARÍN LAGOS, para quien las normas reglamentarias del art. 70 son una concreción, no una especialidad, así como que la base imponible es el valor real de los actos y contratos documentados, siendo dicho valor el de mercado o en venta².

En sentido contrario, podría traerse a colación la diversidad de bases imponibles que existen para los diferentes de presupuestos de hecho gravados por la modalidad de operaciones societarias del mismo impuesto, en la medida que y a mayor abundamiento, cuando se fija como base el valor real (operaciones por sociedades que no limiten la responsabilidad de los socios por un lado y disminución de capital o disolución), éste no se define en los mismos términos.

Atendiendo por tanto a lo establecido para las declaraciones de obra nueva, en que el Reglamento lo concreta en el valor real de coste, no puede llevar a la misma equiparación con el valor de mercado, pues el coste para el constructor nunca incluirá el IVA, por su carácter neutro y por tanto repercutible al futuro adquirente, ni el acto que se documenta está gravado por dicho impuesto indirecto, como tampoco el beneficio industrial del constructor supone para él un coste, pues la conjunción de los distintos materiales y el trabajo retribuido al personal a su servicio dará lugar a un producto que incorpora el valor añadido que tiene la obra en su conjunto y del que carece cada elemento por separado empleado en la construcción, y que le permite obtener el beneficio industrial, que sin duda formará parte del valor del inmueble como resultado final de la obra; del mismo modo que en su valor de reposición a efectos de la valoración catastral, y en el valor de mercado — equivalente al valor real— se incluirá el propio impuesto sobre actos jurídicos documentados por las escrituras de obra nueva y división horizontal, que se ha debido devengar necesariamente con carácter previo a estar en el mercado los bienes que se incorporan al mismo, pues precisamente su documentación es imprescindible para incorporarse al tráfico jurídico.

Por ello, entendemos que la normativa del ICIO puede servir para realizar una interpretación integradora de las insuficiencias de la normativa existente en el ITPAJD en relación con las escrituras de obra nueva y declaración de propiedad horizontal, pues en estos casos el valor debe ser el real de coste, o el coste de ejecución, tal y como se entiende que está configurado también en la norma de valoración del valor catastral.

2. Comprobación de valores: motivación suficiente o estimación objetiva y la nueva redacción del art. 57 LGT

Junto a estas indeterminaciones sobre el contenido de la base imponible en este impuesto, cabe tener en cuenta también la problemática relacionada con la práctica de la **comprobación de valores y su motivación**, y que se dará con independencia de que se entienda que la base imponible debe ser el valor real de coste o el valor de mercado, pues en

² Ob. Cit. Pag. 352-353 y 366.

ambos casos puede haber actividad comprobatoria. Sobre este aspecto hay reiterados pronunciamientos del TSJ de la Comunidad Valenciana, normalmente referidos a casos de valoraciones de inmuebles con ocasión de su transmisión (entre otras sentencias de 6-7-2001 (JUR 2001/274445), 22-11-2002 (JUR 2003/72655), 2-12-2002 (JT 2003/467) 5-12-2002 (JT 2003/473), 20-12-2002 (JUR 2003/74780), 10-1-2003 (JT 2003\479), 24-1-2003 (JT 2003\328), etc.) y también los tribunales citados más arriba como los de Extremadura, Castilla-La Mancha y Asturias. Éste último, en sentencia de 31-3-2006 (JUR 2006\151034) ha recordado que si bien es cierto que la Administración dispone de la facultad de comprobación de valores, no es exigible del administrado “que se someta de manera indefinida a dicha comprobación de valores por parte de la Administración hasta que esta finalmente acierte”, citando en su apoyo la sentencia del Tribunal Supremo, de 26 de enero de 2002 (Sala Tercera, Sección 2ª, recurso nº 7161/1996, ponente: Sala Sánchez).

Este planteamiento se asienta en un criterio sobre estas mismas cuestiones derivado de la anterior LGT, y que la nueva no puede haber alterado teniendo en cuenta la necesidad de motivar que también para las comprobaciones de valores establece el art. 103.3 LGT. Dicho criterio queda claramente expresado por el Tribunal Supremo en la sentencia de 3 de diciembre de 1999 (RJ 1999, 9271) y en la que se invocan más de 20 sentencias del propio TS, y que sostiene que:

“... los informes periciales que han de servir de base a la comprobación de valores, deben ser fundados, lo cual equivale a expresar los criterios, elementos de juicio o datos tenidos en cuenta; que la justificación de dicha comprobación es una garantía tributaria ineludible; que por muy lacónica y sucinta que se interprete la obligación administrativa de concretar los hechos y elementos adicionales motivadores de la elevación de la base, no pueden entenderse cumplida dicha obligación impuesta por el art. 121 de la Ley General Tributaria, si se guarda silencio o si se consignan meras generalizaciones sobre los criterios de valoración o sólo referencias genéricas a los elementos tenidos en cuenta mediante fórmulas repetitivas que podrían servir y de hecho sirven, para cualquier bien.

Por el contrario la comprobación de valores debe ser individualizada y su resultado concretarse de manera que el contribuyente, al que se notifica el que la Administración considera valor real, pueda conocer sus fundamentos técnicos y prácticos y así aceptarlo, si llega a la convicción de que son razonables o imposibles de combatir; o rechazarlos porque los reputa equivocados o discutibles y en tal caso, sólo entonces, proponer la tasación pericial contradictoria a la que también tiene derecho.

Aun cuando pueda resultar excesiva la transcripción jurisprudencial realizada creemos que era necesaria, pues resulta suficientemente expresiva de la complejidad que encierra no sólo la determinación de la base imponible, sino los requisitos que debe reunir la motivación en caso de comprobación administrativa del valor; que constituyen el estado de la cuestión que parece que sí requiere la adopción de medidas que puedan contribuir a que no surjan estos problemas.

En relación con ello cabe señalar que para evitar los frecuentes problemas en la valoración a que hacía referencia el TC en la sentencia 194/2000, la práctica administrativa de diversas Comunidades Autónomas en la comprobación de determinados valores a efectos del ITPAJD y del ISD, para los casos de transmisiones de bienes que ya disponen de valor catastral, ha consistido en aplicar unos coeficientes sobre valores catastrales. Así, por ejemplo, en la Comunidad Valenciana, y no es la única, se diferencia entre los casos de comprobación prioritaria y no prioritaria, entrando en este segundo grupo aquellos casos en que el valor declarado sea igual o superior al valor catastral vigente en la fecha de la transmisión, corregido por el coeficiente multiplicador que cada año se aprueba (Instrucción de 27 de diciembre de 1996, modificada por otra de 7 de diciembre de 2005) o en que el valor declarado sea igual o superior al precio de mercado por Ha., establecido por cultivos y municipios aprobado por la misma Dirección General de Tributos (Instrucción de 27-12-2000); disposiciones que se han aprobado “a la vista de la imposibilidad de formular adecuadamente el pertinente dictamen pericial en todas las transmisiones y actos jurídicos sujetos..., en uso de las facultades que la ley otorga a la Generalitat Valenciana, considera necesario, a favor de la seguridad jurídica y de la eficacia de la actividad administrativa, establecer de forma objetiva, a partir de criterios técnicos, las prioridades de comprobación de valores...”.

En un primer momento esta forma de proceder no se trasladó en los mismos términos para los casos de obras nuevas, entre otras cosas por la carencia del valor catastral en el momento de devengo del impuesto sobre actos jurídicos documentados, aunque sí toman en cuenta Módulos Básicos de Construcción (MBC) para llegar al valor de la construcción. Sin embargo, en la misma Comunidad Valenciana, desde la Instrucción de 1 de diciembre de 2004 de la Jefatura de Servicio de Valoración se fijaron los criterios para establecer la prioridad en la comprobación de valores en las declaraciones de obra nueva y división horizontal, estableciéndose que no se considerará prioritaria la comprobación cuando el valor declarado sea igual o superior al Presupuesto de Ejecución Material (PEM) de la obra multiplicado por el coeficiente 1,30, pudiendo entenderse que dicho Presupuesto será el que sea visado por el Colegio Profesional, incluyendo junto al coste de ejecución o presupuesto de ejecución material, los gastos generales, financieros y fiscales y tasas, el beneficio industrial del contratista, los honorarios profesionales y los tributos locales.

Precisamente en esta forma de actuar incide directamente la nueva redacción dada al art. 57.1 de la LGT, por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, que dentro del medio de comprobación “Estimación por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal”, ha añadido que: “Dicha estimación por referencia podrá consistir en la aplicación de los coeficientes multiplicadores que se determinen y publiquen por la Administración tributaria competente, en los términos que se establezcan reglamentariamente, a los valores que figuren en el registro oficial de carácter fiscal que se tome como referencia a efectos de la valoración de cada tipo de bienes. Tratándose de bienes inmuebles, el registro oficial de carácter fiscal que se tomará como referencia a efectos de determinar los coeficientes multiplicadores para la valoración de dichos bienes será el Catastro Inmobiliario”.

Nos encontramos ante una norma que plantea diversas cuestiones, tres de las cuales dejaremos apuntadas. La primera de ellas es la relativa a la de su procedencia en un impuesto como el que nos ocupa. Ciertamente estamos ante un impuesto en el que la comprobación de valores encuentra su ámbito natural de aplicación, pues la base imponible es un valor, el de coste. En efecto, las bases imponibles pueden ser monetarias o no monetarias (unidades físicas o de medida). Cuando está constituida por una magnitud valuable en dinero, cabe distinguir si esa magnitud es cierta o contrastable con la realidad (precio, importe de renta...), o por el contrario es una cualidad de un objeto real o resultado de una abstracción (fijación de un valor), pues según se trate el método de determinación será uno u otro. La determinación de la base imponible puede realizarse por alguno de los regímenes de los previstos en el art. 50.2 LGT (estimación directa, objetiva e indirecta), que serán normalmente los aplicables cuando la magnitud sea susceptible de ser medida y contrastada con la realidad, mientras que cuando se trate de una operación intelectual resultado de una abstracción, normalmente se determinará por algunos de los medios de comprobación de valores (art. 57 LGT), sin perjuicio de que en alguna ocasión la comprobación de valores pueda integrarse dentro de alguno de los regímenes de determinación del art. 50, especialmente de la estimación directa. En la medida que entendemos que para las declaraciones de obra nueva la base imponible es el valor de coste, circunstancia ésta que no constituye abstracción ninguna, sino un dato susceptible de ser contrastado con la realidad, es lógica consecuencia que se puede aplicar perfectamente la metodología propia de la determinación de la base por estimación directa, sin perjuicio de que se pueda seguir hablando de comprobación de valores.

Segunda cuestión es la relativa a la norma que debe contener los coeficientes multiplicadores. La LGT establece la exigencia de que exista una norma reglamentaria previa que contenga la correspondiente previsión, siendo por tanto el contenido que ésta tenga lo que permitirá emitir un juicio sobre la adecuación a las exigencias del principio de reserva de ley. A estos efectos, entendemos que esta metodología no debe ser de obligada aplicación, pues no puede suplantar la concreta e individualizada valoración, si procede la aplicación de la comprobación de valores, como tampoco puede suplantar obligatoriamente la estimación objetiva a la directa.

En tercer lugar, debe destacarse que para los inmuebles el registro oficial de carácter fiscal que se tomará como referencia a efectos de determinar los coeficientes multiplicadores para la valoración de dichos bienes será el Catastro Inmobiliario, lo que es mucho más amplio que decir que serán los valores catastrales, en la medida que en el Catastro puede haber más valores, como puede ser el de los Módulos Básicos de Construcción anteriormente citados.

En cualquier caso, con la aplicación de estos criterios se opta por la renuncia a la comprobación concreta del hecho imponible, aplicándose una especie de “estimación objetiva”, pues no otra cosa es acudir a los Módulos Básicos de Construcción.

Por otro lado, con los Módulos Básicos de Construcción no se discrimina según determinadas circunstancias de la construcción, como por ejemplo que el subsuelo sea más o menos rocoso, más o menos inundable, que se deban adoptar o no medidas de sujeción o refuerzo para edificios colindantes o que el nuevo edificio sea totalmente exterior; etc., Por tanto, no estaremos ante una auténtica valoración individualizada, adecuadamente motivada y fundada, sino ante la aplicación de unos módulos y coeficientes a un bien concreto, sin realizar una valoración singularizada y particular del edificio. Estaremos, pues, ante un sucedáneo ahora legalizado de comprobación de valores, pero que sólo si es voluntariamente asumida por el obligado tributario podrá eximir de la auténtica comprobación de valores, pues la renuncia a la exactitud no puede ser impuesta obligatoriamente, circunstancia que debiera ser tenida en cuenta por la norma reglamentaria que debe dictarse conforme a lo previsto en el art. 57.1.b) LGT.

En esa línea podría establecerse que si tales coeficientes los aplica en su autoliquidación el contribuyente, no se practicará una posterior comprobación.

3. Los acuerdos previos de valoración y su posible aplicación para el IADJ

Los acuerdos previos de valoración aparecieron regulados en nuestro Ordenamiento con la aprobación de la Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente de 1998, pudiendo considerarse como antecedente normativo de los mismos la regulación establecida para valorar las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas en el art. 16 de la Ley 43/1995 del Impuesto sobre Sociedades. Estos denominados “acuerdos”, inicialmente regulados en el art. 9 LDGC, tratan de cumplir un doble objetivo; por un lado dotar de una mayor seguridad jurídica a las relaciones con la Administración Tributaria, y por otro reducir la litigiosidad en materia tributaria, que dicho sea de paso es uno de grandes objetivos de la vigente Ley General Tributaria, y que en su art. 91 ha incorporado lo previsto anteriormente en la LDGC.

Aun cuando la Ley los denomina “Acuerdos”, no cabe considerarlos necesariamente como una concertación de voluntades entre el particular y la Administración. En efecto, la regulación general de esta figura contempla la obligada regulación de los mismos en las Leyes o reglamentos propios de cada tributo en que se pretenda su aplicación, normas que por tanto podrán perfilar más concretamente el régimen de esos acuerdos. Pero de lo establecido en la LGT no se desprende que la Administración Tributaria deba aceptar necesariamente el valor propuesto por el particular; o que éste y la Administración tengan que consensuar un valor; por lo que cuando la Administración se separe del valor propuesto será un acto unilateral que sólo a ella vinculará (como ocurre en las consultas tributarias), que será preparatorio o trámite del acto de fijación de valor cuando se realice el hecho imponible. Por esa razón se establece que no será impugnabile el acuerdo, siéndolo los actos que se dicten posteriormente en aplicación de las valoraciones incluidas en el acuerdo, y será en ese momento cuando se podrá discutir el valor dado por la Administración. Únicamente cuando la Administración dé un valor que coincida con el propuesto por el particular puede considerarse que ese valor vinculará a ambas partes, y en este caso, la

hipotética impugnación deberá fundarse en no haber respetado la Administración el valor del acuerdo.

Por tanto, serán las normas propias de cada tributo las que regularán, por ejemplo, el procedimiento, los requisitos de la propuesta o el plazo al que se puede extender la vinculación respecto del valor dado, en unos términos que podrán separarse de lo previsto en la LGT cuando sea una norma con rango de Ley la que regule estos acuerdos (como ha ocurrido en el Impuesto sobre Sociedades para valorar gastos e inversiones en I+D+i o en el Impuesto sobre la Renta de no Residentes para cuantificar los gastos de dirección y generales de administración deducibles para la determinación de la base imponible de establecimientos permanentes), mientras que deberá ajustarse al marco general de la LGT cuando sea una norma de rango reglamentario (así ha ocurrido en el IRPF).

Estos acuerdos de valoración se insertan, por tanto, en lo que algunos autores denominan Derecho Tributario Formal, esto es, en los procedimientos tributarios de aplicación del tributo, con efectos sobre todo en los procedimientos de gestión e inspección, pues serán preparatorios o trámite del acto de fijación de valor que deberá aplicarse cuando efectivamente se realice el hecho imponible, que necesariamente será posterior a la valoración previa.

Si bien en diversos impuestos se han regulado supuestos en los que es posible acudir a estos acuerdos previos de valoración, en el ámbito del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados el Estado no ha introducido tal posibilidad. Ahora bien, como también se ha señalado ya, estamos ante un tributo cedido a las Comunidades Autónomas sobre el que éstas ostentan competencias normativas.

El ITPAJD está parcialmente cedido, en el sentido de no cederse la totalidad de los hechos imponibles que lo integran, pues si bien se ampliaron en 1987 los hechos imponibles cedidos, ni entonces, ni tampoco con la Ley de 1996, ni con la vigente 21/2001 se ha producido la cesión total, al quedar todavía fuera la cesión sobre el gravamen del IAJD de determinados documentos administrativos, cediéndose el rendimiento de determinados hechos imponibles producido en el territorio de una Comunidad Autónoma, entre los que se encuentran las *“Escrituras, actas y testimonios notariales, en los términos que establece el artículo 31 del Real Decreto legislativo 1/1993, de 24 de septiembre”*.

Los puntos de conexión se establecen con un orden de prelación concreto para su aplicación, y no siempre son coincidentes con los que se establecieron en la Ley de 1983, siendo diversas las causas que han motivado la modificación de algún punto de conexión con el paso del tiempo. Así debe destacarse el correspondiente a la modalidad de cuota variable del Impuesto sobre actos jurídicos documentados, documentos notariales, que requirió una solución para evitar la extraterritorialidad que se produjo con la Ley de 1983, y que inicialmente se atajó mediante la modificación de las normas reguladoras de la actividad notarial, habiéndose pasado del lugar de formalización de la escritura a la Comunidad Autónoma en cuya circunscripción radique el Registro en el que debería procederse a la inscripción o anotación de los bienes o actos. Para la cuota fija de este impuesto el punto

de conexión sigue siendo el de la Comunidad Autónoma donde se autoricen u otorguen las escrituras.

En cuanto a las competencias normativas, frente al anterior régimen que permitía la posibilidad de regular por las Comunidades Autónomas determinados tipos de gravamen en la modalidad de Transmisiones patrimoniales onerosas (concesiones administrativas, transmisiones de inmuebles, constitución y cesión de derechos reales que recaigan sobre los mismos, excepto los de garantía) y Actos Jurídicos Documentados (documentos notariales), el nuevo régimen ha ampliado sensiblemente las competencias normativas, tanto por lo que se refiere a los tipos de gravamen, y a la posibilidad de establecer deducciones y bonificaciones de la cuota, y también en aspectos de gestión y liquidación (art. 41 de la Ley 21/2001).

En cualquier caso, dado el carácter indirecto de este impuesto, y las facilidades que por ello puede ofrecer para trasladar la carga tributaria más allá de los límites territoriales de una Comunidad, es lógico que las potestades normativas sólo alcancen a supuestos de hechos imponibles que tienen una conexión territorial evidente.

En cuanto a la posibilidad de regular aspectos de gestión y liquidación, y con independencia de la opinión que ello merezca sobre el régimen del cumplimiento del deber de contribuir, cabe entender que no podrán alcanzar a aquellos aspectos formales de la gestión del tributo que se reserva el Estado (contestación de las consultas, salvo en lo que se refiere a la aplicación de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma en el ejercicio de sus competencias; la confección de los efectos estancados que se utilicen para la gestión y los acuerdos de concesión de exenciones subjetivas en este ITPAJD).

Sobre el alcance de la delegación de competencias, corresponderá a las Comunidades Autónomas, entre otras, la incoación de los expedientes de comprobación de valores, utilizando los mismos criterios que el Estado y la realización de los actos de trámite y de liquidación.

Por tanto, en todos los ámbitos en los que resultan competentes en materia de gestión y liquidación, podrán ejercer la competencia normativa, y los acuerdos previos de valoración entran sin duda dentro de las competencias relativas a los actos trámite y de liquidación, siendo a su vez una especie de anticipación de la comprobación de valores.

Así lo han entendido hasta la fecha diversas Comunidades Autónomas, que han procedido a regular con distinto alcance estos acuerdos previos de valoración, con proyección en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, y en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, ejercicio de competencia normativa que en absoluto ha sido cuestionado por el Estado.

Por ejemplo, la Comunidad Autónoma de Baleares, inicialmente en la ley 11/2002, de 23 de diciembre y actualmente en el art. 51 de la Ley 22/2006, de 19 de diciembre, la de Cataluña en la ley 31/2002, de 30 de diciembre (art. 33), la de Murcia en la ley 15/2002, de 23 de diciembre (art. 6.3), la de Castilla y León en la ley 13/2003, de 23 de diciembre

(art. 20), y Cantabria por la Ley 7/2004, de 27 de diciembre, han regulado estos acuerdos previos de valoración, habiendo establecido un plazo máximo de vinculación diferente, pues mientras Baleares lo fijó inicialmente en seis meses y actualmente en 3 años para el ISD, Murcia, Cantabria y Castilla y León lo hacen en doce meses, y Cataluña por su parte en dieciocho meses.

Pero como ya se ha dicho, al estar regulado en la LGT el marco legal de los acuerdos previos de valoración, y remitiéndose ella misma a lo que puedan disponer los reglamentos de cada tributo, y como ya ocurriera en el ámbito estatal para los acuerdos previos de valoración de las retribuciones en especie derivadas del trabajo a efectos del ingreso a cuenta del IRPF, es totalmente viable la regulación a través de una norma reglamentaria autonómica, adecuándose a lo establecido en la LGT, sin perjuicio de que se pueda también aprobar una Ley.

Con la regulación de los acuerdos previos de valoración se consigue una mayor seguridad jurídica en la aplicación de los tributos, y con una mayor eficacia que la que ahora puede obtenerse a través del régimen establecido en el art. 90 LGT, en virtud del cual se puede solicitar a la Administración en relación con los tributos que gestiona, el valor a efectos fiscales de los inmuebles que vayan a ser objeto de adquisición o transmisión, quedando la Administración vinculada durante el plazo de tres meses en los términos legalmente previstos. Obviamente, en los casos de escrituras de obra nueva y división de propiedad horizontal no estamos ante supuestos de adquisición y transmisión, por lo que quedarían fuera del ámbito objetivo de aplicación de este precepto.

El acuerdo previo de valoración contribuye a que el promotor/constructor pueda conocer en el momento de ir a iniciar la obra el valor que le será atribuido por la Administración tributaria, para lo cual se deberá presentar una propuesta de valoración en los términos que se establezca, y a la que se deberá responder también en los plazos que se fijen. Conociendo la valoración, el en su día obligado al pago podrá calcular la incidencia del coste de este impuesto en la determinación del precio del producto que va a introducir en el mercado, pudiendo esperar a realizar el hecho imponible en el momento de finalizar la obra, o con anterioridad siempre que esté comenzada la obra, de conformidad con la legislación hipotecaria.

La aplicación de este impuesto tiene la ventaja de poder retrasar la realización del hecho imponible al momento de finalización de la obra, a diferencia del impuesto municipal sobre construcciones, instalaciones y obras, que al devengarse con el inicio de la obra se practica la correspondiente liquidación provisional en ese momento, lo que tiene de ventajoso para el sujeto pasivo que conoce ya en el momento de iniciar la obra cuál es la legislación aplicable al hecho imponible que va a realizar, circunstancia que no será conocida en el impuesto sobre actos jurídicos documentados en la modalidad que nos ocupa, pues pueden producirse modificaciones en la regulación del tipo de gravamen desde el momento en que se inicie la obra y hasta que la finalice.

Una actuación que reduce la incerteza jurídica es la existencia del acuerdo previo de valoración, que al menos le permite conocer —si no hay cambios normativos— la base imponible que fijará la Administración, y en esa línea cabe entender que van las modificaciones normativas producidas en algunas Comunidades Autónomas, que ya con efectos desde 1 de enero de 2003 han ido introduciendo estos acuerdos.

En consecuencia, pues, las CCAA de régimen común tienen la potestad tributaria para regular este tipo de acuerdos previos de valoración tanto con efectos en el impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, como en el impuesto sobre sucesiones y donaciones, que son los tributos cedidos en los que se le atribuyen competencias normativas sobre gestión y liquidación, potestad tributaria que no es necesario ejercer por Ley, al permitir la LGT, de aplicación a las Comunidades Autónomas según su artículo 1º, que los acuerdos previos de valoración se regulen por normas de rango reglamentario, pues no existe establecida preferencia de ley alguna.

4.A modo de recapitulación.

Si la Ley reguladora del ITPAJD establece como base imponible en el IAJD, documentos notariales, el valor declarado, y el Reglamento lo concreta en el valor real de coste, no se puede llegar a equiparar dicho valor con el de mercado, ni con el valor real de la modalidad impuesto sobre transmisiones patrimoniales onerosas, pues el coste para el constructor nunca incluirá el IVA, por su carácter neutro y por tanto repercutible al futuro adquirente. Asimismo, el beneficio industrial del constructor tampoco 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, así como en el valor de mercado equivalente al valor real se incluirá el propio impuesto sobre actos jurídicos documentados devengado por las escrituras de obra nueva y división horizontal. La inexistencia de criterios o parámetros que deben tenerse en cuenta a la hora de fijar el valor real de coste de la obra, permite realizar una integración analógica, por existir identidad de razón, con la delimitación legal en el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras a la hora de definir qué entender por coste real y efectivo de la construcción, instalación u obra.

La aplicación de módulos, coeficientes o valores de referencia para cuantificar la base imponible en el ITPAJD comporta una renuncia a la comprobación concreta del hecho imponible, aplicándose una especie de “estimación objetiva” que no constituye una auténtica valoración individualizada, adecuadamente motivada y fundada en relación, en este caso, con los edificios singular y particularmente considerados, y que sólo si es voluntariamente asumida por el obligado tributario puede eximir de la auténtica comprobación de valores o de la estimación directa, pues la renuncia a la exactitud no puede ser obligada o impuesta.

Las Comunidades Autónomas de régimen común tienen delegada la gestión del ITPAJD, y sobre él pueden ejercer competencias normativas, por lo que en todos los ámbitos en los que resultan competentes en materia de gestión y liquidación, podrán ejercer dicha competencia normativa, y los acuerdos previos de valoración entran sin duda dentro de las competencias relativas a los actos trámite y de liquidación, siendo a su vez una especie de anticipación de la comprobación de valores. Y en la medida que en la LGT se encuentra el marco legal de los acuerdos previos de valoración, remitiéndose ella misma a lo que puedan disponer los reglamentos de cada tributo, es totalmente viable la regulación a través de una norma reglamentaria autonómica adecuándose a lo establecido en la LGT, sin perjuicio de que se quiera también aprobar una Ley para separarse en su caso de lo dispuesto en la propia LGT. ■