BUSCADOR

Resultados

SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
Consultas Vinculantes

Documento seleccionado

Nº de consulta	V0453-22
Órgano	SG de Impuestos Patrimoniales, Tasas y Precios Públicos
Fecha salida	09/03/2022
Normativa	RITPAJD RD 828/1995 art. 39. TRLITPAJD RDLeg 1/1993 art. 10
Descripción de hechos	El consultante se plantea la posibilidad de adquirir una vivienda mediante el procedimiento de subasta judicial. El valor de tasación es de 465.221,00 Euros y tratándose de vivienda no habitual podría adjudicarse la vivienda vía cesión de remate por la suma de 232.610,50 Euros (art. 671 LEC). El valor de referencia certificado por la sede electrónica del Catastro es 259.491,60 Euros, y, por tanto, superior al eventual importe adjudicatario o valor de adquisición. No hay constancia de cargas previas.
Cuestión planteada	Si a la hora de tributar por el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales se debe tomar como referencia y base imponible el valor del precio de adquisición o adjudicación o el valor de referencia que resulta superior en este supuesto.
Contestación completa	En relación con la cuestión planteada en el escrito de consulta, este Centro directivo informa lo siguiente: El artículo 39 del Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo (BOE de 22 de junio de 1995) –en adelante, RITPAJD– dispone lo siguiente: «Artículo 39. Transmisiones en subasta pública. En las transmisiones realizadas mediante subasta pública, notarial, judicial o administrativa, servirá de base el valor de adquisición.». El precepto transcrito constituía desarrollo reglamentario de lo dispuesto en el artículo 10.1 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre (BOE de 20 de octubre de 1993) –en lo sucesivo, TRLITPAJD–, que regula la base imponible del impuesto en la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, en su redacción anterior a la establecida para dicho precepto por el artículo sexto.Dos de la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, de modificación de diversas normas tributarias y en materia de regulación del juego (BOE de 10 de julio de 2021), que disponía lo siguiente: «Artículo 10. 1. La base imponible está constituida por el valor real del bien transmitido o del derecho que se constituya o ceda. Únicamente serán deducibles las cargas que disminuyan el valor real de los bienes, pero no las deudas aunque estén garantizadas con prenda o hipoteca. […].». No obstante, el artículo 10 del TRLITPAJD ha sido objeto de modificación por el artículo sexto.Dos de la Ley 11/2021, que ha reformado la regulación de la base imponible de la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD, modificando la redacción del apartado 1 del

precepto, añadiendo tres nuevos apartados 2, 3 y 4, y pasando el anterior apartado 2 a numerarse como 5. La redacción actual de los dos primeros apartados del precepto es la siguiente:

«Artículo 10.

1. La base imponible está constituida por el valor del bien transmitido o del derecho que se constituya o ceda. Únicamente serán deducibles las cargas que disminuyan el valor de los bienes, pero no las deudas aunque estén garantizadas con prenda o hipoteca.

A efectos de este impuesto, salvo que resulte de aplicación alguna de las reglas contenidas en los apartados siguientes de este artículo o en los artículos siguientes, se considerará valor de los bienes y derechos su valor de mercado. No obstante, si el valor declarado por los interesados, el precio o contraprestación pactada o ambos son superiores al valor de mercado, la mayor de esas magnitudes se tomará como base imponible.

Se entenderá por valor de mercado el precio más probable por el cual podría venderse, entre partes independientes, un bien libre de cargas.

2. En el caso de los bienes inmuebles, su valor será el valor de referencia previsto en la normativa reguladora del catastro inmobiliario, a la fecha de devengo del impuesto.

No obstante, si el valor del bien inmueble declarado por los interesados, el precio o contraprestación pactada, o ambos son superiores a su valor de referencia, se tomará como base imponible la mayor de estas magnitudes.

Cuando no exista valor de referencia o este no pueda ser certificado por la Dirección General del Catastro, la base imponible, sin perjuicio de la comprobación administrativa, será la mayor de las siguientes magnitudes: el valor declarado por los interesados, el precio o contraprestación pactada o el valor de mercado.

[…].».

La nueva redacción del precepto ha introducido importantes modificaciones en la regulación de la base imponible de la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD. La primera de ellas es la de abandonar el concepto de valor real como regla general de determinación de la base imponible, concepto que ha sido origen de numerosos litigios sobre su significado y determinación, así como causa de una amplia jurisprudencia al respecto, tanto de los diversos Tribunales Superiores de Justicia, como del Tribunal Supremo. Dicho concepto se sustituye por el de valor, a secas.

La segunda novedad es la de determinar qué debe entenderse por valor a a efectos del impuesto. Y para ello, se establece una regla general y una serie de reglas especiales. La regla general se contiene en el párrafo segundo del apartado 1, conforme al cual se considera que el valor de los bienes será su valor de mercado. Además, en el párrafo tercero del referido apartado 1 se establece un concepto de valor de mercado, considerando como tal el precio más probable por el cual podría venderse, entre partes independientes, un bien libre de cargas.

Ahora bien, la regla general descrita en el párrafo anterior contiene dos salvedades, que constituyen reglas especiales de determinación de la base imponible. La primera salvedad es que no resultará aplicable la regla general cuando lo sea alguna de las reglas especiales contenidas en los apartados siguientes del artículo 10 del TRLITPAJD o en alguno de los artículos siguientes. La segunda salvedad es que si el valor declarado por los interesados, el precio o contraprestación pactada o ambos son superiores al valor de mercado, la base imponible será la mayor de esas magnitudes.

En cuanto a la primera salvedad, es decir, la relativa a reglas especiales, por lo que se refiere a bienes inmuebles, el precepto contiene una regla especial, regulada en los apartados 2 a 4 del artículo 10 del TRLITPAJD. Esta regla especial consta, a su vez, de una regla principal y una regla subsidiaria:

Regla principal: en el caso de bienes inmuebles se entenderá por valor su valor de referencia, entendiendo por tal el valor de referencia previsto en la normativa reguladora del catastro inmobiliario, a la fecha de devengo del impuesto. Esta regla principal resulta aplicable con la misma salvedad recogida en el párrafo segundo del apartado 1 del artículo 10 del TRLITPAJD, esto es, que si el valor declarado por los interesados, el precio o contraprestación pactada o ambos son superiores a su valor de referencia, la base imponible será la mayor de esas magnitudes.

Regla subsidiaria: si no existe valor de referencia o este no puede ser certificado por la Dirección General del Catastro, resulta aplicable la regla general, es decir, la base imponible será la mayor de las siguientes magnitudes: el valor declarado por los interesados, el precio o contraprestación pactada o el valor de mercado. Dicho de otra manera, la base imponible será el valor de mercado del bien, salvo que el valor declarado por los interesados, el precio o contraprestación pactada o ambos sean superiores, en cuyo caso, la base imponible será la mayor de esas magnitudes.

Tras el análisis de la nueva regulación legal de la base imponible de la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD, procede ahora examinar el contenido del artículo 39 del RITPAJD, para determinar si mantiene o no su vigencia y cuál es su alcance actual.

Lo primero que cabe resaltar es que el artículo 39 del RITPAJD establece una regla aplicable a la transmisión de todo tipo de bienes realizada mediante subasta pública, notarial, judicial o administrativa, determinando que, en tal caso, servirá de base el valor de adquisición. En este sentido, no parece que la regla de este precepto contradiga la regla general establecida en el artículo 10.1 del TRLITPAJD, que dispone que la base imponible será el valor de mercado del bien, entendiendo por tal el precio más probable por el cual podría venderse, entre partes independientes, un bien libre de cargas, pues el valor de adquisición de un bien realizada mediante subasta pública, notarial, judicial o administrativa, celebrada conforme a derecho, cabe ser considerado como el precio fijado entre partes independientes.

Conforme a lo expuesto, no cabe considerar que el artículo 39 del RITPAJD haya perdido su vigencia por la nueva redacción del artículo 10 del TRLITPAJD introducido por la Ley 11/2021: Ahora bien, siendo esto así, sí es cierto que se ha reducido su ámbito de aplicación. Y ello, porque, como se ha indicado anteriormente, el actual artículo 10 del TRLITPAJD ha establecido, además de una regla general, aplicable a la generalidad de los bienes transmitidos, una regla especial aplicable a los bienes inmuebles. En este caso, su valor –base imponible de la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas– será el valor de referencia previsto en la normativa reguladora del catastro inmobiliario, a la fecha de devengo del impuesto. Esta regla especial solo cede en el caso de que el valor del bien inmueble declarado por los interesados, el precio o contraprestación pactada, o ambos sean superiores a su valor de referencia –en cuyo caso la base imponible la mayor de estas magnitudes–, o en el caso de que no exista valor de referencia o este no pueda ser certificado por la Dirección General del Catastro, en cuyo caso se acude a la regla general, y la base imponible será la mayor de las siguientes magnitudes: el valor declarado por los interesados, el precio o contraprestación pactada o el valor de mercado. En este último caso sí será aplicable lo dispuesto en el artículo 39 del RITPAJD.

A este respecto, cabe señalar que no resulta aplicable en este caso el principio general del derecho de que “lex posterior generalis non derogat (legi) priori speciali” (ley posterior general no deroga ley anterior especial) para concluir que siempre seguirá resultando aplicable a las transmisiones de bienes inmuebles realizadas mediante subasta pública, notarial, judicial o administrativa la regla especial contenida en el artículo 39 del RITPAJD y no la –también– regla especial recogida en el artículo 10.2 del TRLITPAJD, ya que dicho principio requiere confrontar dos normas jurídicas del mismo rango, lo que no sucede en este caso, pues el artículo 39 es una norma reglamentaria –aprobada por decreto–, mientras que la nueva redacción del artículo 10 ha sido aprobada por ley. En este caso, el principio que resulta aplicable es el principio de jerarquía normativa, conforme al cual la norma superior prevalece sobre la inferior. En cualquier caso, tampoco sería aplicable aquel principio, porque la regla del artículo 10.2 también es una regla especial, es decir, es una regla especial para inmuebles frente a la regla general del artículo 10.1 para todo tipo de bienes.

Conforme a lo expuesto, en las transmisiones de bienes inmuebles realizadas mediante subasta pública, notarial, judicial o administrativa, la base imponible será el valor de referencia del inmueble en la fecha de devengo del impuesto, salvo que el valor de adquisición del bien inmueble, el valor declarado por los interesados, o ambos sean superiores a su valor de referencia, en cuyo caso se tomará como base imponible la mayor de estas magnitudes. Ahora bien, si no existe valor de referencia o este no pueda ser certificado por la Dirección General del Catastro, en la determinación de la base imponible sí será aplicable lo dispuesto en el artículo 39 del RITPAJD, conforme al cual el valor de adquisición del inmueble tendrá la consideración de valor de mercado.

CONCLUSIONES

Primera: La nueva redacción del artículo 10 del TRLITPAJD ha reducido el ámbito de aplicación del artículo 39 del RITPAJD, ya que este no resulta directamente aplicable en el caso de transmisiones de bienes inmuebles realizadas mediante subasta pública, notarial, judicial o administrativa.

Segunda: En las transmisiones de bienes inmuebles que tengan el valor de referencia previsto en la normativa reguladora del catastro inmobiliario realizadas mediante subasta pública, notarial, judicial o administrativa, la base imponible se determinará conforme a lo dispuesto en el artículo 10.2 del TRLITPAJD, por lo que será el valor de referencia previsto en la normativa reguladora del catastro inmobiliario, a la fecha de devengo del impuesto, salvo que el valor del bien inmueble declarado por los interesados, el precio o contraprestación pactada, o ambos sean superiores a su valor de referencia, en cuyo caso se tomará como base imponible la mayor de estas magnitudes.

Tercera: En el caso de que no exista valor de referencia o este no pueda ser certificado por la Dirección General del Catastro ha de acudirse a la regla general, conforme a la cual la base imponible será la mayor de las siguientes magnitudes: el valor declarado por los interesados, el precio o contraprestación pactada o el valor de mercado. En este caso, en la determinación de la base imponible sí será aplicable lo dispuesto en el artículo 39 del RITPAJD, conforme al cual el valor de adquisición del inmueble tendrá la consideración de valor de mercado.

Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.