



Roj: **STS 1565/2014** - ECLI: **ES:TS:2014:1565**

Id Cendoj: **28079130022014100200**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **10/04/2014**

Nº de Recurso: **3001/2012**

Nº de Resolución:

Procedimiento: **CONTENCIOSO - APELACION**

Ponente: **MANUEL MARTIN TIMON**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ CLM 853/2012,**
STS 1565/2014

SENTENCIA

En la Villa de Madrid, a diez de Abril de dos mil catorce.

La Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, constituida por los Excmos. Sres. Magistrados relacionados al margen, ha visto el presente recurso de casación para la unificación de doctrina, número 3001/2012, interpuesto por D. Abelardo López Ruiz, Procurador de los Tribunales, en nombre de la entidad **CONSTRUCCIONES GARCIA PLAZA E HIJOS, S.L.**, contra sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha (Sección Primera), de 19 de marzo de 2012, dictada en el recurso contencioso-administrativo número 774/08, deducido respecto de resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla-La Mancha, en materia de liquidación por el Impuesto de Actos Jurídicos Documentados.

Han intervenido como recurridos, y se han opuesto al recurso, **el Abogado del Estado y el Letrado de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha**, en la representación que legalmente ostentan.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO .- La Oficina Liquidadora de Talavera de la Reina (Toledo) aprobó el expediente de comprobación de valores correspondiente a la escritura pública, de declaración de **obra nueva** y división horizontal de un edificio, sito en dicha ciudad, Paseo Once de Marzo nº 2, con vuelta a Calle Clemente Palencia, otorgada en 27 de agosto de 2007 y notificó su resultado, en 2 de enero de 2008, a la entidad CONSTRUCCIONES GARCIA PLAZA E HIJOS, S.L.

Frente al valor declarado de 2.100.000 €, la comprobación de valores alcanzó la cifra de 7.326.861€, obtenido éste último del certificado de tasación a efectos de hipoteca, expedido por la entidad Sociedad de Tasación, S.A. y que figura unido como anexo a la escritura pública reseñada.

SEGUNDO. - CONSTRUCCIONES GARCIA PLAZA E HIJOS, S.L., interpuso reclamación económico-administrativa frente al acto de fijación de valor del bien y contra el de liquidación complementaria girada, por importe de 73.946,09 € (deducido lo ingresado en autoliquidación), ante el Tribunal Económico Administrativo Regional de Castilla-La Mancha, que dictó resolución desestimatoria, de fecha 11 de julio de 2008.

TERCERO. - Al no conformarse con la resolución de referencia, la representación procesal de CONSTRUCCIONES GARCIA PLAZA E HIJOS, S.L., interpuso recurso contencioso-administrativo contra la misma, ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha, que, tras tramitarlo con el número 774/2008, dictó sentencia desestimatoria, de fecha 19 de marzo de 2012.



CUARTO.- La representación procesal de CONSTRUCCIONES GARCIA PLAZA E HIJOS, S.L. interpuso recurso de casación para la unificación de doctrina contra la referida sentencia, mediante escrito presentado por su Procurador, D. Abelardo López Ruiz, ante la Sala de instancia, en 18 de mayo de 2012, en el que solicita su anulación y que en la que se dicte en su sustitución, se declare la nulidad de la resolución del TEAR y de la liquidación de la que trae causa.

Aporta como contradictorias, Sentencias de la misma Sala de lo Contencioso-Administrativo y, en concreto, de la Sección Primera, de fechas 27 de julio de 2009 , 2 de noviembre de 2009 , 19 de julio de 2010 , 27 de junio de 2011 (dos) y 7 de noviembre de 2011 y de la Sección Segunda, de 2 de junio de 2005 , 18 de febrero de 2010 , 5 de marzo de 2010 y 17 de marzo de 2010 .

QUINTO. - El Abogado del Estado se opuso al recurso interpuesto, según escrito presentado también ante la Sala de instancia en 4 de julio de 2012, en el que solicita la declaración de su inadmisión, por falta de contradicción entre la sentencia impugnada y las de contraste, o, subsidiariamente, su desestimación, con expresa imposición de las costas.

SEXTO.- Igualmente, el Letrado de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha, mediante escrito presentado en 2 de julio de 2012, se opuso al recurso, solicitando la declaración de su inadmisión y, subsidiariamente, desestimándolo.

SEPTIMO. - Habiendo sido señalada para la deliberación, votación y fallo la audiencia del 9 de abril de dos mil catorce, en dicha fecha tuvo lugar al referido acto procesal.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Manuel Martín Timón, Magistrado de la Sala

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. - Como venimos diciendo reiteradamente en nuestras sentencias, el artículo 96.1 de la Ley de esta Jurisdicción , condiciona la admisibilidad del recurso de casación para la unificación de doctrina a que las sentencias concernidas, impugnada y de contraste, hayan alcanzado pronunciamientos distintos respecto de los mismos litigantes u otros diferentes, en idéntica situación y en mérito a hechos, fundamentos de derecho y pretensiones sustancialmente iguales.

SEGUNDO. - El artículo 70.1 del Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados , aprobado por Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, dispone:

*"1. La base imponible en las escrituras de declaración de **obra nueva** estará constituida por el valor real del 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** como el valor real del terreno".*

Pues bien, el análisis de la Sentencia recurrida, de 19 de marzo de 2012, dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha , objeto de recurso, y de las 10 sentencias del mismo Tribunal, seis dictadas por su Sección Primera y cuatro por la Sección Segunda, citadas como contraste, pone de manifiesto que ante un mismo hecho, como es el de determinación de la base imponible a efectos del Impuesto de Actos Jurídicos Documentados en escrituras públicas de declaración de **obra nueva**, llegan a soluciones diferentes y contradictorias.

En efecto, la sentencia cuestionada, que confirma la comprobación de valores llevada a cabo por la Oficina gestora en función del certificado de tasación a efectos de ejecución de hipoteca, según antes se ha expuesto, razona en el Fundamento de Derecho Tercero, lo siguiente:

"Debemos proceder a la desestimación del presente recurso, por las siguientes razones jurídicas, (arts. 67 , 68 y 70, todos ellos de la Ley Reguladora), a saber: a) Según la naturaleza del impuesto, Actos Jurídicos Documentados, resulta inaplicable para determinar el valor del bien, la doctrina expuesta por la parte actora; pues cabe definir dicho valor en aplicación de lo dispuesto en el art. 46 del R.D.L. 1/93, de 24 de Septiembre , en relación con el art. 57.1 de la Ley General Tributaria , modificada por la Ley 36/06, de 29 de Diciembre; habiendo optado por el medio de comprobación del apartado g), que establece el valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas, en cumplimiento de lo previsto en la legislación hipotecaria (art. 17.2 de la Ley de Castilla-La Mancha nº 17/2005, de 29 de Diciembre). Luego estamos ante la determinación del valor según el método de determinación legal. No se ha vulnerado, en este sentido la norma. b) Con respecto a la motivación, el mismo esta suficientemente racionalizado al ampararse en el art. 57 de la L.G.T. de 2003 ; abriéndose el correspondiente procedimiento de comprobación (arts. 134 y 135 de la misma Ley), con el correspondiente proyecto, con la documental en que se apoya, que tiene su apoyo en la escritura



pública, con constitución de hipoteca y certificado de tasación. De ello, se dio traslado a la parte actora para alegaciones. Luego, el mismo ha dispuesto de los elementos de juicio o datos tenidos en cuenta; justificativa de la comprobación y suficientemente motivada (arts. 54 L.P.A.C . y 139.2 de la L.G.T .). Frente a ello, no se opone ningún criterio técnico que permite cuestionarla; sin olvidar que se ha partido del propio valor dado por el bien a efectos hipotecarios; valor declarado por la interesada. No se olvide, que el propio Tribunal Supremo, en Sentencia (Recurso Casación en Interés de Ley), de fecha 07 de Diciembre de 2011, viene a ratificar la utilización por la Administración tributaria de este medio de comprobación sino que señala que el empleo de tal medio no requiere ninguna carga adicional para aquella respecto a los demás medios de comprobación de valores, por lo que no viene obligada a justificar previamente que el valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas, coincide con el valor ajustado a la base imponible del impuesto, ni la existencia de algún elemento de defraudación que deba de corregirse. Por último, señalar que ningún caso hay indeterminación en la definición de los hechos imposables, como bien delimitan los expedientes de gestión, con sus trámites y resolución. Sin que proceda hacer especial pronunciamiento sobre las costas procesales causadas en esta instancia judicial (arts. 68.2 y 139, ambos de la L.R.).".

En cambio, por citar una sola de las sentencias ofrecidas en contraste, la de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha de 5 de marzo de 2010 (recurso contencioso- administrativo nº 206/2006), argumenta en torno a la fijación de la base imponible respecto de una escritura de declaración de **obra nueva** a efectos de la modalidad del Impuesto de Actos Jurídicos Documentados, en la siguiente forma (Fundamento de Derecho Tercero):

"Por lo que se refiere a la **obra nueva**, el art.70 del Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo , por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, establece que "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".

En numerosísimas sentencias hemos declarado que de acuerdo con lo establecido en el artículo 70 la base imponible en estos casos (por lo que a la **obra** se refiere) estará constituida por el "valor real de coste de la **obra nueva**", indicando, a este respecto, que la expresión "valor real de coste de la **obra**" no puede significar otra cosa que lo que debe valorarse es lo que realmente costó la ejecución de la **obra**, sin que proceda realizar la valoración del inmueble como resultado final de la **obra nueva** puesto en el mercado, pues 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 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. Si el reglamento hubiera querido que la base imponible de la **obra nueva** fuese la misma que la valoración de la construcción cuando se transmite un inmueble, hubiera bastado con que así lo dijese, por ejemplo indicando, por ejemplo, que se estimará el "valor real de la construcción", o expresión similar; sin embargo, el reglamento se ocupa de utilizar la particular expresión "coste de la **obra**", el "valor real del coste de la **obra**" (expresión que por cierto concuerda esencialmente con la de "coste real y efectivo de la construcción" utilizada por la Ley de Haciendas Locales en relación con el ICIO) y es claro que no es lo mismo el "coste de la **obra**" que el "valor del inmueble".

Tan clara es la dicción reglamentaria que, realizado un somero análisis sobre las resoluciones dictadas por otros Tribunales Superiores de Justicia observamos que, fuera del caso de la Sala de Valladolid, que opta por otra tesis, por cierto sin nada argumentar, en particular, al respecto (sentencia nº 408, de 28 de septiembre de 2007 , entre otras), salvo esta, decíamos, el resto de resoluciones que hemos hallado prueban que muchas otras Salas siguen un criterio semejante al de esta que ahora resuelve, en el sentido de afirmar que no es lo mismo el valor de un inmueble que el coste de ejecución del mismo, demostrando algunas de tales resoluciones que incluso la propia Administración autonómica correspondiente así lo consideraba, y citando algunas de ellas resoluciones de esta misma Sala para apoyarse en las mismas; así, podemos citar los casos de las Salas de lo Contencioso-administrativo de Asturias (sentencia 2365 de 29 de diciembre de 2006), La Rioja (382, de 20 de noviembre de 2006), Extremadura (963, 25 octubre 2006), Cantabria (167, 2 marzo 2007), Galicia (641, 30 mayo 2007) y Baleares (549, 15 junio 2007).

La Sala jamás ha negado, en los casos de declaración de **obra nueva**, la posibilidad que tiene la Administración de efectuar una comprobación de valores; de lo único que se ha preocupado es de determinar qué es lo que debe comprobarse, cuál es la definición de la base imponible a considerar. Y en esta voluntad de determinación, la sala ha concluido, atendiendo a la regulación existente, que cuando se trata de una **obra nueva** lo que se debe valorar no es el inmueble puesto en el mercado, sino, como dice el reglamento literalmente, el "coste de la **obra**". Siendo ello así, no puede aceptarse como forma de establecer la base imponible la aplicación de las reglas



establecidas en el R.D. 1020/1993, semejantes a las que aplica la Administración para valorar una transmisión del bien, pues esta cantidad pudiera tal vez responder al valor del bien, pero no al coste de ejecución de la **obra**. La administración debería valorar el coste de ejecución, por ejemplo como ha hecho en otras ocasiones similares, mediante la aplicación de los módulos de costes de construcción establecidos por los Colegios de Arquitectos, o en la forma que considere oportuna, pero no mediante la aplicación del R.D. mencionado. Hay que aclarar pues que aunque el Proyecto de ejecución visado en el Colegio sirve como guía inicial sobre el coste de ejecución, la Administración no está obligada a seguirlo, si es capaz de demostrar que el coste de ejecución ha sido superior (del mismo modo que se establece en el art. 103 de la ley de Haciendas Locales, cuando permite la comprobación administrativa sobre el coste real final de ejecución, con la diferencia de que en el caso de autos no hay, desde luego, una liquidación inicial provisional), siendo ese y no otro el contenido de la comprobación de valores posible a realizar.

Se dice por el Tribunal Económico-administrativo y por la Administración al contestar a la demanda que el interesado puede probar el coste de ejecución de la **obra** a través de la aportación de las certificaciones de **obra** y de la contabilidad de la empresa. Sin embargo, la Administración está desenfocando e ignorando, al alegar esto, todo el sistema de declaraciones, comprobaciones e inspección administrativa que rige la relación entre sujeto pasivo y Administración. Suponemos que la Administración pretende la aportación por el sujeto pasivo de tal documentación en vía de impugnación, pero al decir esto olvida la fase anterior que debería haber tenido lugar. En efecto, la Administración olvida que según el artículo 116 de la Ley General Tributaria, las declaraciones tributarias se presumen ciertas; a partir de ahí, como ya hemos dicho, la Administración posee la facultad de comprobar dicha declaración, para lo cual, en efecto, podrá reclamar, ya en el seno de procedimientos de comprobación abreviada, ya, en su caso, mediante una verdadera inspección tributaria, cuanta documentación crea oportuna para verificar la declaración realizada por el sujeto pasivo. No sabemos exactamente a qué momento se refiere la Administración cuando afirma que el actor podría aportar tal documentación, cuando no se le ha requerido para que la aporte cuando sería lo procedente esto es, en el correspondiente procedimiento de comprobación o en su caso inspección. Lo que aquí se cuestiona es que se pretenda comprobar el valor mediante un método que no responde a la realidad de las cosas y luego se diga que es el sujeto pasivo el que debe aportar toda la documentación que la Administración no ha requerido ni en la que ha querido basarse para hallar el valor que afirma. Naturalmente, es claro que recurrir a fórmulas predefinidas y generales es menos costoso para la Administración que llevar a cabo una actividad auténtica de comprobación de la base imponible real, incluso con apertura de un proceso de Inspección tributaria, pero ello no es cuestión que altere la conclusión a la que llegamos.

Esta doctrina ha sido expresamente confirmada recientemente por el Tribunal Supremo, en sentencia de 29 de mayo de 2009, dictada en interés de la ley. En ella señala el alto tribunal lo siguiente:

*"El problema es, pues, en definitiva, que el criterio mantenido por la sentencia recurrida acerca de la base imponible en las escrituras de declaración de **obra nueva**, a efectos del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados, sea o no erróneo.*

*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 nueva** 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 (art. 9.4º TR de 3 de marzo de 1960).*

*Actualmente, el art. 70.1 del Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP y AJD), aprobado por Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, dispone: "La base imponible en las escrituras de declaración de **obra nueva** estará constituida por el valor real del coste de la **obra nueva** que se declare".*

*Esta norma de determinación de la base imponible en la declaración de **obra nueva** plantea indudables problemas interpretativos ante la inexistencia de un precepto legal expreso en el que se diga cómo debe calcularse, con lo que, cualquiera que sea la solución que se adopte, a los efectos de fijación de la doctrina legal que se postula por la Administración recurrente, no estará exenta de críticas.*

*El art. 70.2 del Reglamento establece que en la constitución de edificios en régimen de propiedad horizontal la base imponible 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 interpretación de la expresión "valor real de coste de la **obra nueva**" no es uniforme en la jurisprudencia de nuestros Tribunales Superiores.

El Tribunal Superior de Justicia de Andalucía (Sevilla) ha entendido en, sentencia de 20 de junio de 2001, referida a un supuesto acaecido con anterioridad a la entrada en vigor del Reglamento del ITP y AJD de 1995, que no existe precepto alguno que indique que la base imponible en la declaración de **obra nueva** debe coincidir con la señalada a efectos del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y **Obras** (ICIO), pues en el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados la base está constituida por el valor real de la **obra nueva**, mientras que en el ICIO está constituida por el coste real y efectivo de la construcción, por lo que el valor real ha de incluir el beneficio industrial, los honorarios de los profesionales que intervienen en la misma y, en general, todos los costes de la **obra nueva**.

En la misma línea se pronuncia el Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León (Burgos), que, en su sentencia de 3 de noviembre de 2001 (recurso nº 185/2000), considera que una cosa es el coste de ejecución material y otra el coste de la construcción como tal, por lo que a ese valor de ejecución material habrían de añadirse los gastos correspondientes a la redacción del proyecto, los costes de la licencia, los gastos generales y beneficio industrial y los gastos de financiación, gastos que han de imputarse a la **obra nueva**. Y en su sentencia de 31 de julio de 2007, el Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León ha considerado que el valor real del coste de la **obra nueva** no se identifica con el coste de construcción sino con el de mercado. Al identificarse el valor real del coste de la **obra** con el precio de mercado de esa **obra** debe incluirse el beneficio industrial.

Por su parte, el Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha, en una ya reiterada jurisprudencia de la que es muestra la sentencia aquí recurrida, viene entendiendo que la expresión "valor real de coste de la **obra nueva**" 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 (coste de ejecución frente a valor del inmueble terminado) no tienen por qué coincidir, pues por ejemplo en la valoración del inmueble pueden influir factores como la localización del mismo o su uso, que no tienen por qué 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 (sentencias de 1 de diciembre de 2000, 14 de noviembre de 2003 o la más reciente de 20 de abril de 2006). Criterio seguido también por el Tribunal Superior de Justicia de Asturias en la sentencia de 31 de marzo de 2006. En las últimas sentencias del Tribunal de Castilla La Mancha se considera trasladable a éste impuesto el criterio jurisprudencial sentado para el Impuesto Municipal sobre 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 con arreglo al 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 la 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 (sic) y **Obras**, pero que es perfectamente aplicable a nuestro caso ya que se trata del mismo concepto y significado.

Este Tribunal Supremo no ha tenido oportunidad de estudiar de forma directa el problema que nos ocupa. En la sentencia de 6 de noviembre de 1997 (recurso apelación nº 4619/1992), en unas reflexiones efectuadas "obiter dicta" a propósito de una liquidación por la Tasa por licencia urbanística, se decía que, en las declaraciones de **obra nueva**, "el valor real de lo edificado, en una situación de libre mercado entre partes independientes, se identifica obviamente con el valor del mercado, que será el valor real de los inmuebles de que se trate, descontado el valor real del solar o terreno sobre el que se ha construido". "No es el coste real de la construcción, sino lo que vale una vez construido, es decir, el valor de mercado de las viviendas construidas, descontado el valor del solar".

En la sentencia de 5 de octubre de 1995, este Tribunal se remite, para fijar el valor de mercado, a la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 30 de noviembre de 1994: "Es el importe neto que razonablemente podría esperar recibir un vendedor por la venta de una propiedad en la fecha de valoración, mediante una comercialización adecuada, y suponiendo que existe al menos un comprador potencial correctamente informado



de las características del inmueble y que ambos, comprador y vendedor, actúan libremente y sin un interés particular en la operación. Y en la sentencia de 25 de junio de 1998 de esta Sección se dice, aunque sin referirse a **obras nuevas**, que el IVA se integrará en la base imponible del IAJD.

El Tribunal Constitucional, en sentencia 194/2000, de 19 de julio, ha indicado la ausencia en la legislación de qué debe entenderse por valor real, siendo una magnitud indeterminada en tanto que ni determina que 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 solo son lógicas y razonables, sino incluso frecuentes, 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...".

Ciertamente que 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 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 Impuesto sobre Construcciones (art. 102 Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo).

Por otro lado, la Norma 12 del Real Decreto 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.

Así las cosas, la doctrina, en su mayoría, se inclina por considerar, en la misma línea que la tesis sostenida en la sentencia recurrida, que el valor real del coste de la **obra** al que se refiere el Reglamento IAJD 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, nada impide que la normativa del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y **Obras** sirva para realizar una interpretación integradora de las insuficiencias de la normativa del ITP y AJD en relación con las escrituras de declaración de **obra nueva**. Y el art. 102.1 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de Haciendas Locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, establece que "la base imponible del impuesto está constituida por el coste real y efectivo de la construcción, instalación u **obra**, y se entiende por tal, a estos efectos, el coste de ejecución material de aquélla. 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 tienen por qué afectar al coste de ejecución.

Esta fuera de discusión también que lo que se valora no es una transmisión patrimonial sin 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 de si 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 nueva** y, segundo, al integrarse en el valor real del inmueble en el momento de transmitirse, Ni es lógico, pues son 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 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.

A la vista de las consideraciones expuestas y visto el escrito de oposición del Abogado del Estado a la doctrina legal que se propone y el informe del Ministerio Fiscal, contrario, a la estimación del recurso por no ser errónea la doctrina formulada por la sentencia "a quo", no podemos aceptar la doctrina legal que la Junta de Comunidades de Castilla La Mancha nos propone".

Así pues, a la hora de fijar la base imponible a una escritura de declaración de **obra nueva**, mientras la sentencia impugnada admite la comprobación del valor por medio del certificado de tasación a efectos de hipoteca, las de contraste mantienen la doctrina de que la comprobación debe recaer sobre el coste de la de ejecución de la **obra** y no sobre su valor de mercado.

TERCERO. - El hecho de que la sentencia de contraste transcrita anteriormente, invoque la de esta Sala y Sección de 29 de mayo de 2009, dictada en el recurso de casación en interés de ley nº 13/2008 (en la que se desestimó la pretensión de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha de que se fijara como doctrina legal la de que "el concepto de el valor real del coste de la **obra nueva**, constitutivo de la base imponible en las escrituras de declaración de **obra nueva**, según el artículo 70 del R.D. 828/95, debe entenderse incluido no solo el coste de ejecución material de la **obra** o presupuesto de ejecución material, sino también los gastos correspondientes a la redacción del proyecto, honorarios profesionales, los gastos generales y beneficio industrial y los gastos de financiación"), transcribiendo la argumentación de la misma, anticipa la necesidad de estimar el recurso de casación.

A mayor abundamiento, con posterioridad a la Sentencia referida, esta Sección ha dictado la de 9 de abril de 2012, también estimatoria del recurso de casación para la unificación de doctrina nº 95/2009, en la que se declara que "la doctrina del Tribunal Supremo en lo concerniente a la correcta forma de valorar, a efectos del Impuesto de Actos Jurídicos Documentados, la base imponible cuando el contenido de la escritura gravada es el de declaración de **obra nueva**, que considera que el valor real del coste de la **obra** al que se refiere el artículo 70 del Reglamento del ITP y IAJD, RD 828/1995, de 29 de mayo, no puede ser otro que el de ejecución material de la **obra**."

Por tanto, y como hemos anticipado, la aplicación de la doctrina jurisprudencial que ha sido expuesta ha de conducir necesariamente a la estimación del recurso de casación para la unificación de doctrina interpuesto y a la anulación de la sentencia impugnada.

CUARTO.- La anulación de la sentencia obliga, según el artículo 97.7 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, en su relación con el 95.2. d) de la misma, a resolver la controversia dentro de los términos en que aparece planteado el debate, lo que ha de hacerse estimando el recurso contencioso-administrativo y anulando la comprobación de valores y liquidación girada, así como la resolución del Tribunal Económico-Administrativo de Castilla-La Mancha de 11 de julio de 2008, sin que haya lugar a la imposición de costas procesales.

Por lo expuesto, en nombre de su Majestad el Rey y en el ejercicio de la potestad de juzgar que, emanada del pueblo español, nos confiere la Constitución,

FALLAMOS

PRIMERO. - Que debemos **estimar y estimamos** el presente recurso de casación para la unificación de doctrina, número 3001/2012, interpuesto por D. Abelardo López Ruiz, Procurador de los Tribunales, en nombre de la entidad **CONSTRUCCIONES GARCIA PLAZA E HIJOS, S.L.**, contra sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha (Sección Primera), de 19 de marzo de



2012, dictada en el recurso contencioso-administrativo número 774/08 , sentencia que se casa y anula. Sin costas.

SEGUNDO .- Que debemos **estimar y estimamos** el recurso contencioso-administrativo número 774/08 y anulamos la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla La Mancha, de 11 de julio de 2008, así como la comprobación de valores y liquidación confirmada por la misma. Sin costas.

Así por esta nuestra sentencia, que deberá insertarse en la Colección Legislativa definitivamente juzgando lo pronunciamos, mandamos y firmamos Rafael Fernandez Montalvo Manuel Vicente Garzon Herrero Emilio Frias Ponce Joaquin Huelin Martinez de Velasco Jose Antonio Montero Fernandez Manuel Martin Timon Juan Gonzalo Martinez Mico **PUBLICACION** .- Leída y publicada ha sido, la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, D. Manuel Martin Timon, hallándose celebrando audiencia pública, ante mí, el Secretario Certifico.

FONDO DOCUMENTAL CENDOS