

Referencia: **CTE 05-25/T**

DESCRIPCIÓN SUCINTA DE LOS HECHOS

El 04/06/2021 se adquiere terreno urbano en municipio de la Comunidad de Madrid para construir un chalet que se convertirá en vivienda habitual, estando actualmente en fase de visado del proyecto por el Colegio de Arquitectos.

Se aplicó la bonificación del 10 por ciento de la cuota tributaria en la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas prevista en el artículo 30 bis del texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Madrid en materia de Tributos cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de diciembre, puesto que dicho beneficio se extiende tanto a la adquisición como a la construcción.

CUESTIONES PLANTEADAS

- 1.- Si existe plazo para construir la vivienda y mantener dicha, o el mismo es "sine die", pues únicamente se recoge que la vivienda adquirida "llegue a habitarse efectivamente en el plazo de 12 meses desde su adquisición o construcción".
- 2.- Quién determina, bajo qué criterios y en qué documento legal se expone, el valor real del inmueble una vez finalizada la obra, a efectos del cumplimiento de que el valor real del inmueble adquirido sea igual o inferior a 250.000 euros. Indica que el terreno tuvo un precio inferior pero la construcción es algo que se desconoce a día de hoy y más cuando se aplicó la bonificación, generando inseguridad jurídica en caso de que dicho valor real sea superior al ser determinado por un tercero ajeno.
- 3.- En caso de que dicho valor exceda de los citados 250.000 euros, procedimiento para reembolsar la cuota correspondiente por pérdida de la bonificación aplicada.
- 4.- Si dicho procedimiento comprende intereses de demora y recargos al no existir dolo ni culpa por mi parte.
- 5.- Fecha en la que se entenderían los incumplimientos, si entienden que existen, a efectos de presentar liquidación complementaria.

NORMATIVA APLICABLE

Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias.

Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre, del Consejo de Gobierno, por el que se aprueba el Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado.

CONTESTACIÓN

PRIMERO.- El artículo 88.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, establece la competencia para contestar a consultas tributarias escritas corresponde "a los

órganos de la Administración Tributaria que tengan atribuida la iniciativa para la elaboración de disposiciones en el orden tributario, su propuesta o interpretación”.

La competencia de este Centro Directivo, en materia del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, se encuentra limitada a la interpretación de la aplicación de las disposiciones aprobadas por la Comunidad de Madrid de acuerdo con lo establecido en el artículo 49 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias. Esta competencia alcanza a la interpretación, tanto de los tipos como las deducciones y bonificaciones de la cuota aprobados por la Comunidad de Madrid.

En base a lo anterior, esta Dirección General de Tributos emite la presente contestación de carácter vinculante.

SEGUNDO.- En la fecha del devengo de la compraventa del terreno, el artículo 30 bis del Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por el Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre, del Consejo de Gobierno, establecía la siguiente redacción:

“Artículo 30 bis. Bonificación de la cuota tributaria por adquisición de vivienda habitual por personas físicas.

1. Las personas físicas que adquieran un inmueble que vaya a constituir su vivienda habitual podrán aplicar una bonificación del 10 por ciento de la cuota tributaria en la modalidad de «Transmisiones Patrimoniales Onerosas» derivada de dicha adquisición.

A tal efecto, se considerará vivienda habitual la que se ajusta a la definición y requisitos establecidos en la disposición adicional vigésima tercera de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas, y en su normativa de desarrollo, en su redacción vigente desde el 1 de enero de 2013.

2. La bonificación será aplicable, exclusivamente, cuando el valor real del inmueble adquirido sea igual o inferior a 250.000 euros.

En la determinación del valor real de la vivienda adquirida se incluirán los anejos y plazas de garaje que se transmitan conjuntamente con aquella, aun cuando constituyan fincas registrales independientes.

3. En el caso de que la vivienda adquirida no llegue a habitarse efectivamente en el plazo de 12 meses desde su adquisición o construcción o no se habite efectivamente durante un plazo mínimo continuado de tres años, salvo que concurren las circunstancias indicadas en la disposición adicional vigésima tercera de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y en su normativa de desarrollo, en su redacción vigente desde el 1 de enero de 2013, el adquirente deberá presentar, en el plazo de un mes desde que se produzca el incumplimiento, una autoliquidación complementaria aplicando el tipo impositivo general en la Comunidad de Madrid e incluyendo los correspondientes intereses de demora.

4. La bonificación contenida en este artículo será incompatible con la aplicación del tipo impositivo a que se refiere el artículo 29 de esta ley.”.

Por tanto, a la hora de aplicar la bonificación indicada constituye requisito imprescindible que el inmueble sea adquirido por una persona física y sea destinado como vivienda habitual. Para definir qué se entiende por vivienda habitual, el propio precepto se remite a la regulación contenida en la disposición adicional vigésima tercera de la Ley

35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y, en su normativa de desarrollo, en el artículo 41 bis del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo. La citada disposición adicional vigésima tercera establece los plazos y circunstancias en que ha de ocuparse una vivienda para tener la consideración de habitual, y lo realiza en los siguientes términos: *“A los efectos previstos en los artículos 7.t), 33.4.b), y 38 de esta Ley se considerará vivienda habitual aquella en la que el contribuyente resida durante un plazo continuado de tres años. No obstante, se entenderá que la vivienda tuvo aquel carácter cuando, a pesar de no haber transcurrido dicho plazo, concurren circunstancias que necesariamente exijan el cambio de vivienda, tales como celebración de matrimonio, separación matrimonial, traslado laboral, obtención de primer empleo o de empleo más ventajoso u otras análogas. Cuando la vivienda hubiera sido habitada de manera efectiva y permanente por el contribuyente en el plazo de doce meses, contados a partir de la fecha de adquisición o terminación de las obras, el plazo de tres años previsto en el párrafo anterior se computará desde esta última fecha.”*

Aunque referido al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la Dirección General de Tributos del Ministerio, en su consulta vinculante número V1725-14, de 3 de julio de 2014 establece que: *“La entrega de cantidad efectuada para la adquisición del terreno sobre el cual se edificará la futura vivienda habitual del contribuyente, en régimen de autopromoción, como sucede en el presente caso, puede constituir el inicio del proceso de construcción de la vivienda, tal y como ha señalado este Centro Directivo en ocasiones precedentes (DGT V2525-09; V2585-10), permitiendo así iniciar la práctica de la deducción de cumplir con el resto de condiciones y requisitos establecidos por la normativa del Impuesto. Tanto la fecha de inicio como de terminación de las obras, en los supuestos de autopromoción, deberá acreditarse por cualquier medio de prueba válido en derecho, cuya valoración corresponde efectuar a los órganos de gestión e inspección de la Administración Tributaria. En ausencia de prueba se tomará la fecha de la escritura de declaración de obra nueva.”*

Por tanto, dentro del concepto de adquisición de vivienda habitual se incluyen los supuestos de autopromoción, que va desde la adquisición del solar hasta la construcción de la vivienda y que sea ocupada en los plazos y condiciones indicados en la disposición adicional vigésima tercera de la Ley 35/2006, es decir, de manera efectiva y permanente durante un plazo continuado de 3 años desde su ocupación, debiéndose producir en un plazo inferior a 12 meses desde la finalización de las obras en los términos indicados.

La norma no establece ningún plazo para iniciar o concluir las obras, pero el contribuyente deberá poder acreditar, de manera objetiva, la intención de destinar el inmueble adquirido a la construcción de una vivienda que vaya a constituir la vivienda habitual y los órganos de gestión competentes podrán realizar la oportuna comprobación posterior sobre el cumplimiento real del destino del terreno a vivienda habitual del adquirente.

A tal efecto, tal y como se establece en el artículo 67.1 a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, el plazo de prescripción para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación se iniciará desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración o autoliquidación que, en este caso, será el de la declaración complementaria en la que hubiera de incluirse la cuota correspondiente a la adquisición del inmueble sin la aplicación

de la bonificación. Es decir, que hasta que no concluya el plazo para la presentación de dicha declaración complementaria no comenzará a computarse el plazo de prescripción para la determinación de la deuda tributaria.

TERCERO.- Para que resulte aplicable la bonificación, es condición indispensable que el valor del inmueble adquirido sea igual o inferior a 250.000 euros. En los casos de construcción y/o autopromoción de vivienda habitual, dicha magnitud vendrá establecida conforme a las reglas que determinan la base imponible en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Por ello, habrá que tener en cuenta tanto la base imponible en la adquisición del terreno como la correspondiente a la construcción que culmina con la declaración de obra nueva.

Respecto al terreno, el artículo 10.2 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, señala que: *“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.”

Respecto a la construcción, la consulta vinculante número V3306-19 de 2 de diciembre de 2019, de la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda, señala que: *“la declaración de obra nueva es un acto jurídico unilateral que tiene por objeto la constancia documental ante Notario de la existencia de una obra nueva, a efectos de su acceso al registro de la Propiedad. Con la declaración de obra se deja constancia de que la edificación está físicamente terminada y de que se ha adquirido el derecho a lo edificado. En consecuencia, la declaración de obra nueva no presupone la transmisión de un bien, aunque si constituye hecho imponible de la cuota variable del Documento Notarial de la modalidad de Actos Jurídicos Documentados, en los términos que resultan del artículo 31.2 del Texto Refundido Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante ITP y AJD), aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre.*

(...)

En cuanto a la base imponible, el artículo 70.1 del Reglamento del ITP y AJD, aprobado por Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, (BOE de 22 de junio), dispone 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”.

(...)

Con respecto a qué elementos deben integrar el valor real del coste, hay que partir que éste no puede ser otro que el de ejecución material de la obra, porque es el más coherente con la supuesta manifestación de capacidad económica que se pretende gravar en la declaración de obra nueva, que es la incorporación al mundo jurídico de un elemento patrimonial anteriormente inexistente.

Así entendido, no forman parte de la base imponible

- *El Impuesto sobre el valor Añadido por su carácter neutro y por tanto repercutible al futuro adquirente, ni el acto que se documenta está gravado por dicho impuesto indirecto*
- *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, en general, cualquier otro concepto que no integre, estrictamente, el coste de ejecución material.*

En suma, no se puede equiparar el valor real de coste de la obra nueva con su valor de mercado. El valor real de lo edificado no puede conducir a la valoración del inmueble como resultado final de la obra nueva; conceptos ambos (coste de ejecución frente a valor del inmueble terminado) que 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 tiene por qué afectar al coste de ejecución.”.

La conclusión de la consulta establece que:

1. A la hora de fijar la base imponible de una escritura de declaración de obra nueva, la comprobación debe recaer sobre el coste de la ejecución de la obra y no sobre su valor de mercado.

2. El momento del devengo del impuesto, el día en que se formalice la escritura pública de declaración de obra nueva, es irrelevante a efectos de determinar el coste; el coste es el que es o, mejor dicho, el que fue, sin que proceda actualizarlo a la fecha del devengo del impuesto.

Conforme a dichas reglas, bien con la escritura de declaración de obra nueva en construcción, bien con la escritura de declaración de obra nueva terminada, el contribuyente estará en condiciones de conocer si cumple la limitación consistente en que el valor total del inmueble sea igual o inferior a 250.000 euros, teniendo en cuenta el del terreno adquirido.

CUARTO.- En caso de incumplir la limitación señalada, el adquirente deberá presentar, en el plazo de un mes desde que se produzca el incumplimiento, una autoliquidación complementaria aplicando el tipo impositivo general en la Comunidad de Madrid sin la bonificación prevista en el artículo 30 bis del Texto Refundido e incluyendo los correspondientes intereses de demora. En este caso, y de conformidad con lo previsto en el artículo 119.3 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el: *“El obligado tributario deberá realizar la cuantificación de la obligación tributaria teniendo en cuenta todos los elementos consignados en la autoliquidación complementaria. De la cuota tributaria resultante de la autoliquidación complementaria se deducirá el importe de la autoliquidación inicial.”*

La presente contestación se realiza conforme a la información proporcionada por el consultante, sin tener en cuenta otras circunstancias no mencionadas, lo que podrá ser objeto de comprobación administrativa a la vista de la totalidad de las circunstancias previas, simultáneas y posteriores concurrentes en la operación realizada.



**Comunidad
de Madrid**

Dirección General de Tributos
CONSEJERÍA DE ECONOMÍA,
HACIENDA Y EMPLEO

CTE 05-25/T

Lo que comunico a usted con carácter vinculante, conforme a lo dispuesto en los artículos 88 y 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.