

Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados: cantidad o cosa valuable en cambios de uso o destino

Javier E. Satué de Velasco
Notario de Reus (Tarragona)

SUMARIO

- I. INTRODUCCIÓN
- II. PLANTEAMIENTO
- III. CANTIDAD O COSA VALUABLE

I. INTRODUCCIÓN

Un propietario se va a gastar en acondicionar un local situado en Cataluña como vivienda-loft la cantidad de 45.000 euros. El inmueble tiene un valor fiscal de 300.000 euros.

¿Es lógico, justo y proporcionado que pueda girarse una liquidación por Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados (IAJD) a la escritura que documente el cambio de destino de 4.500 euros, un 10 % del coste de la reforma?

Recientes criterios sostenidos por la Dirección General de Tributos (DGT) de la Generalitat de Catalunya a lo largo del año pasado en diferentes consultas, apoyados en argumentos del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC) o de la DGT del Ministerio, proponen un resultado favorable a la Administración en términos impositivos de AJD, lo que obliga a hacer un examen más detallado de los mismos.



II. PLANTEAMIENTO

De los cuatro requisitos que se desprenden del art. 31.2 TRITPyAJD (primera copia de escritura o acta notarial; que tenga por objeto cantidad o cosa valuable; que contenga actos o contratos inscribibles, y no estén sujetos a las otras modalidades impositivas: TPO u OS), ha venido generando conflictividad contenciosa sobre todo el re-

lativo a la valuabilidad del objeto, mientras que el de la inscribibilidad de la escritura o acta ha sido menos analizado.

El carácter cumulativo de todos los requisitos citados es condición indispensable para la realización del hecho imponible.

Pero la Administración Tributaria, por la cuenta que le trae, según parece, está haciendo desde hace tiempo una interpreta-

FICHA TÉCNICA

Resumen: Mediante el presente trabajo, se analiza la problemática que el cambio de uso o destino entraña para la aplicación del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados. Así, recientes criterios sostenidos por la Dirección General de Tributos de la Generalitat de Catalunya a lo largo del año pasado en diferentes consultas, apoyados en argumentos del Tribunal Económico Administrativo Central o de la Dirección General de Tributos del Ministerio, proponen un resultado favorable a la Administración en términos impositivos del citado impuesto.

Palabras Clave: Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados, Administración Tributaria, valor fiscal.

Abstract: This work examines the problems that change of use or purpose can create with regard to the application of Stamp Duty. Thus, recent arguments put forward by the Taxation Directorate-General of the Catalonia Regional Government through-out the past year in a variety of consultations, supported by the reasoning of the Central Economic-Administrative Court or the Taxation Directorate-General of the Ministry, propose an outcome that is favourable to the Authorities in terms of the imposition of the said tax.

Keywords: Stamp Duty, Tax Authorities, fiscal value.

ción al menos forzada de estos dos últimos requisitos para hacer caer al instrumento en el ámbito de sujeción a AJD. De dichos requisitos, nos centraremos en el de la valuabilidad.

Lo decisivo es cuál es el contenido económico relacionado con el jurídico del otorgamiento a los efectos de determinar la base imponible

Veamos algunas declaraciones:

1.- Consultas DGT de Cataluña, referencias 203E y 271E, ambas de 2011, de fecha 18 de julio y 11 de octubre, respectivamente, de idéntico contenido.

En ellas se hace tributar por IAJD la primera copia autorizada de escritura de cambio de uso de local a vivienda, por ser inscribible y tener por objeto cantidad o cosa valuable, que se señala que es la propia vivienda o local.

2.- Consulta del mismo órgano de fecha 11 de julio de 2011, referencia 164E, relativa al cambio de uso de un edificio de viviendas a hotel, en términos similares, declarando que, en este caso, el objeto valuable es el edificio en su conjunto.

3.- Para terminar, otra consulta de fecha 1 de agosto de 2011, referencia 204E, relativa al conocido caso de la desafectación de la vivienda-portería, por con-

versión del hasta entonces elemento común de un edificio en propiedad horizontal a privativo, con modificación de cuotas.

Aquí se señala como objeto valuable la vivienda desafectada y se declara la no sujeción de la redistribución de cuotas consiguiente por no haberse alterado la superficie del resto de los pisos o locales del edificio, en consonancia con una consulta de la DGT del Ministerio de fecha 19 de junio de 2009, referencia V1458-09.

III. CANTIDAD O COSA VALUABLE

El art. 30.1 TRITPyAJD declara como base imponible de las primeras copias de escrituras públicas que tengan por *objeto directo* cantidad o cosa valuable el valor declarado, sin perjuicio de la comprobación administrativa.

Entre las acepciones del término *objeto*, el *DRAE* incluye las siguientes:

2. *m. Aquello que sirve de materia o asunto al ejercicio de las facultades mentales.*

3. *m. Término o fin de los actos de las potencias.*

4. *m. Fin o intento a que se dirige o encamina una acción u operación.*

Así, parece claro que la escritura de constitución de una servidumbre o de un usufructo tiene por «objeto directo» el contenido económico de la creación del dere-

cho real sobre un inmueble, y no el inmueble sobre el que recae.

Del mismo modo, el «objeto directo» de la ampliación de una obra nueva o de una responsabilidad hipotecaria dimanante de un préstamo es la parte ampliada y no todo el edificio o responsabilidad preexistente, o, como en el caso de la última consulta reseñada, el objeto es la vivienda desafectada y no el edificio en el que se halla.

Si se compra la mitad indivisa de una finca y esta compraventa se halla sujeta a IVA, no cabe dudar tampoco de que el IAJD se liquida sobre el valor atribuido al dominio de esa mitad indivisa y no sobre el valor de toda la finca.

Por tanto, **lo decisivo es cuál es el contenido económico relacionado con el jurídico del otorgamiento a los efectos de determinar la base imponible.**

Así, por ejemplo, en los casos de segregación o agregación, se fija expresamente como base imponible el valor atribuido a la porción separada o unida, y no al inmueble en su conjunto; en una obra nueva, se fija como base imponible el coste real de la misma, sin tener en cuenta el valor del inmueble sobre el que recae.

Pero recordemos que estamos en un terreno (el de los cambios de uso o destino) en que no hay declaración expresa legal que determine el objeto de la base imponible, como en los ejemplos mencionados, debiendo acudir a la formulación general del art. 31.2 TRITPyAJD.

De todas formas, y sin entrar en la naturaleza del IAJD, de su fundamento y de su justificación, y por mucho que su vocación parezca ser la de cajón de sastre impositivo, sigue sujeto a los principios básicos de la legislación tributaria, entre los que se hallan los de primacía de la ley (art. 9 CE), igualdad y capacidad económica, y sin que en ningún caso pueda tener carácter confiscatorio (art. 31 CE).

Lo cierto es que el Tribunal Constitucional no se ha pronunciado directamente sobre la constitucionalidad del IAJD, en el sentido de que pueda vulnerar o no dichos principios, si bien la jurisprudencia de Tribunal Supremo y de la Audiencia Nacional lo ha venido considerando como un gravamen documental, no ligado al hecho jurídico que contiene, que se devenga por



la protección jurídica que conlleva ser tal documento inscribible.

Cabe pensar, por tanto, que es porque la posibilidad de que se registre *añada* algo al efecto del documento o título *per se*, pres-tándole un plus de protección.

Quedará, sin embargo, aun admitiendo que no está ligado su devengo al hecho imponible que constituye su objeto por esa vía, relacionado siempre con este, pues se liquida en cuanto implica *cantidad o cosa valuable*.

Concretando: si se equipara la base imponible del cambio de uso de un inmueble con el valor total del mismo, parece claro que:

- Se están tratando «igual» dos supuestos diferentes, generando desigualdad.
- Se grava una capacidad económica distinta de la que se ha puesto de manifiesto en el instrumento.
- Se está aplicando al «objeto directo» del documento, supuesto que se admita como valuable, el cambio de uso, un valor diferente, el del inmueble, aplicando un tipo que, dependiendo de las circunstancias, puede llegar a ser incluso calificado de «confiscatorio», pues no sería imposible que supusiera más importe que el coste real de ese cambio de uso o destino.

Aquí observamos, como es habitual, divergencias entre el criterio de la Administración y el de los tribunales:

- El TEAC acudió, en Resolución de 11 de enero de 1996, citada en las consultas 203 y 271E/2011 mencionadas, a la argumentación (más bien subterfugio) de que no cabe confundir el **objeto** de los negocios jurídicos con su *contenido*.

El caso resuelto trataba de una modificación de división horizontal que no alteraba las cuotas de los departamentos ni tampoco la naturaleza de los bienes integrados en cada cuota, decantándose por la sujeción, y decía lo siguiente:

Es cierto que el contenido de los actos escriturados no provoca movimientos patrimoniales; de ahí que no estén sujetos al impuesto como transmisiones patrimoniales onerosas, pero el objeto de los mismos es el edificio.

— El Tribunal Supremo, sin embargo, en Sentencia de 8 de abril de 2005, en relación con la transformación de unas acciones nominativas en acciones al portador, sin modificación del capital social, entendió que no había objeto valuable, al permanecer el valor nominal de cada acción uno y el mismo y entender que ese valor no era objeto de la escritura.

Si ello es así, cabrá concluir que el objeto directo, *ex art.* 30.1 TRITPyAJD, de la declaración del cambio de uso o destino de local a vivienda, o viceversa, será el contenido económico de ese cambio de uso precisamente, y no el inmueble en su conjunto, que ya no será un objeto «directo», sino, a lo más, «indirecto».

Lo contrario lleva a entender que el legislador ha podido introducir un requisito redundante en la ley, pues todo documento inscribible, al menos en el Registro de la Propiedad, tendrá siempre por objeto un inmueble o un derecho real sobre el mismo, que siempre es valuable.

Para apoyar esta argumentación, conviene detenerse en la interpretación que la propia Administración ha dado en ciertas «zonas de fricción», como la de las novaciones de préstamos y créditos hipotecarios.

Así, la DGT del Ministerio ha resuelto, en consulta V2966-11, de fecha 20 de diciembre pasado, que la inclusión de un pacto de ejecución extrajudicial por novación de un préstamo hipotecario no tiene por objeto cantidad o cosa valuable, reiterando implícitamente su doctrina sobre la no tributación por AJD en relación con la modificación del valor de tasación para subasta.

No parece que pueda dudarse que tal tratamiento tendrán otras modificaciones, como, por ejemplo, la de un domicilio para notificaciones.

Todas las escrituras que documentan estas modificaciones se refieren, sí, pero *mediatamente*, a un derecho inscrito, la hipoteca, pero en sí mismas documentan un «objeto directo» no valuable, no representan capacidad económica (normalmente, en la práctica, sucede lo contrario, baste pensar en la frecuente introducción de un periodo de carencia, por ejemplo) y, aunque la implicaran, no existe procedimiento objetivo ni legal para determinar el valor de esa modificación, de ese objeto directo, aunque

mediatamente repercuta en un derecho inscrito, conforme al art. 30.3 TRITPyAJD.

De la casuística contemplada se desprende claramente que la Administración bascula sin que el operador jurídico sepa a qué carta quedarse

Pero es cierto que la Administración bascula, sin que el operador jurídico sepa a qué carta quedarse; así, en consulta 220E/2011, la DGT catalana llega a considerar sujeta y no exenta la novación de un préstamo hipotecario en la que se modifican exclusivamente las comisiones pactadas.

Se basa para ello en un informe de la DGT del Ministerio, de fecha 12 de abril de 2010, que invoca el acceso al Registro de la novación sobre la base de los arts. 144 LH y 240 RH.

Pero este informe desconoce y obvia la Resolución de la Dirección General de los Registros y del Notariado de 4 de noviembre de 2002, que cita la de 2 de febrero de 1998, que niega el acceso al Registro de las comisiones, por no estar garantizadas especialmente *ex art.* 98 LH, y la multitud de resoluciones que niegan el acceso al Registro de pactos obligacionales.

Sobre la base del mismo informe citado, la DGT catalana también ha llegado a declarar sujeta y no exenta la modificación del sistema de amortización de un préstamo o crédito, sin distinguir entre ambos, por no hallarse declarada exenta esta modificación en el art. 9 de la Ley 2/1994, que se refiere solo a novaciones de tipo de interés, de plazo o ambas.

Y es que aquí el legislador, por vía indirecta, ha venido a declarar sujetos y no exentos de IAJD documentos cuyo acceso al Registro es superfluo, pues en nada afectan al derecho real inscrito, o incluso no procede.

Es ilustrativa, en este sentido, una sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 20 de febrero de 2003, que negó la sujeción a AJD de una escritura de carta de pago de precio aplazado que no estaba garantizado con condición resolutoria explícita ni otra garantía de tipo real, *pese a*

que pueda acceder la constancia del pago al Registro de la Propiedad, ex art. 58 RH.

Dice que **la ausencia de garantía real impide considerar, con la deseable contundencia a efectos fiscales, el carácter inscribible del acto o negocio al no producir perjuicio para terceros** de conformidad con el art. 11 LH.

Si esto es así en estos casos, debería serlo también respecto a aspectos obligacionales de un préstamo o crédito hipotecario que, aunque puedan acceder a «tabulas», no modifican respecto de tercero el derecho real inscrito, apartándose del objetivo propio y específico del Registro.

Solo forzando la interpretación del art. 144 LH, convirtiendo indirectamente el Registro en un recipiente indiscriminado de cláusulas que poco o nada tienen que ver con sus fines propios, cabe situar a muchos de esos supuestos como «inscribibles».

No obstante, de aceptarse la liquidación en estos supuestos, la cantidad o cosa valuable a considerar debería ser la diferencia de responsabilidad hipotecaria operada por

la modificación, como admitió el Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha, en fecha 14 de febrero de 1995, en relación con una ampliación de plazo, señalando que la base imponible estaría compuesta por *el valor que supone para el prestatario la modificación*, y no por la responsabilidad hipotecaria total.

Volviendo al tema que nos ocupa, y precisado lo anterior, cabe seguir a partir de aquí dos vías: denegar que el cambio de uso suponga un contenido valuable *per se* o admitirlo.

a) **Primera vía: si se deniega que ello suponga alteración de valor**, la primera copia carece de uno de los requisitos exigibles y, por tanto, estaría no sujeta.

En este sentido, las alteraciones de descripción de las fincas, por su paso de rústica a urbana (¿hace falta incidir en la posible y abultada diferencia de valor?), destino de los cultivos, finalización de su construcción, introducción de una referencia catastral, etc., no tienen ni han tenido nunca la consideración de liquidables *per se*.

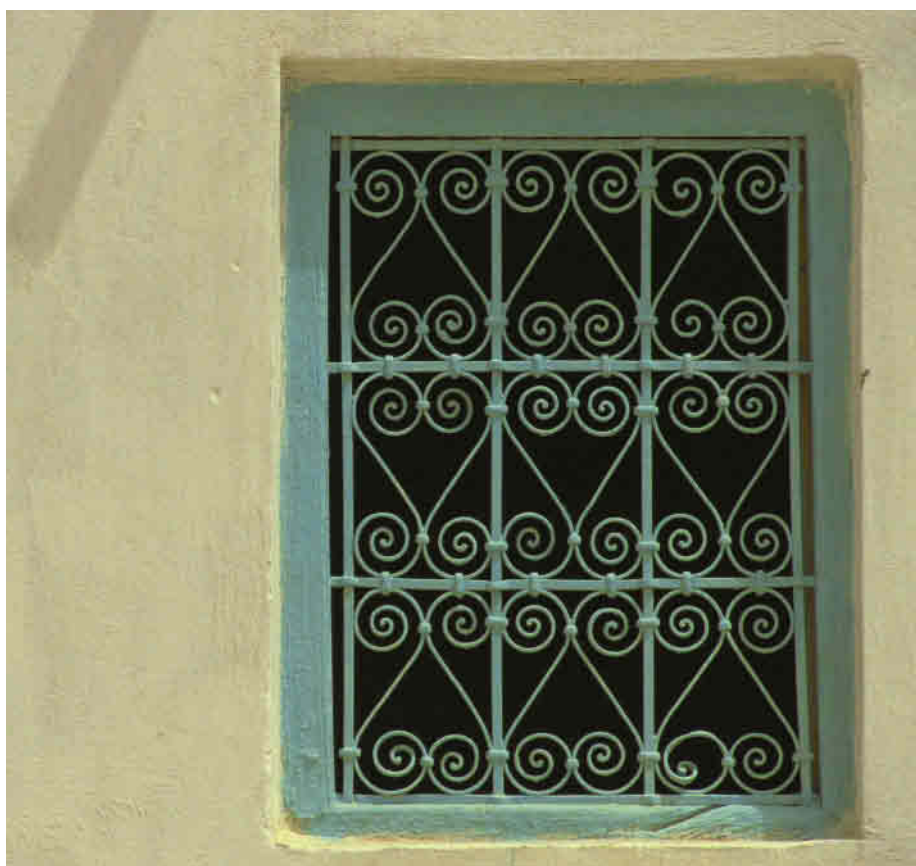
Se trata de meras adecuaciones o rectificaciones descriptivas que tienden a la concordancia entre realidad y Registro, basadas en modificaciones de tipo fáctico, evitando una doble tributación, por entenderse que los efectos jurídicos propios del Registro los produjo el acto o contrato originario que accedió al mismo, algo que, con matices, podría predicarse del cambio de uso, pues la finca sigue siendo la misma entidad individualizada que era antes de su modificación de destino y persiste en su extensión, figura, linderos y cuota.

No obstante, de seguirse el criterio de la Administración en estos ejemplos rectificatorios, puramente descriptivos o complementarios de un título previo, debería lógicamente resultar un tratamiento liquidable para todos ellos, pues, según ella misma, el «objeto» de todas esas operaciones sería un inmueble que siempre tiene contenido valuable y son, según el propio criterio de la Administración, «actos» inscribibles.

Como se ha apuntado, la Administración ha conceptualizado el requisito «cantidad o cosa valuable» de forma algo dispar, pues, mientras que aplicando el criterio seguido para el cambio de uso o destino el objeto es el inmueble, sea la vivienda, el local o el edificio en su conjunto, sin embargo, en el caso de la desafectación de la vivienda-portería el objeto valuable es esta nueva entidad individualizada, y no la totalidad del edificio en que se halla.

En este último caso, podría aducirse:

- **A favor de una liquidación por el valor del inmueble** que esa desafectación supone una redistribución de la *titularidad de las cuotas* correlativa, lo que conlleva una evidente repercusión económica, como, por ejemplo, para la equidistribución de cargas y gastos comunitarios o para la extinción del régimen y eventual demolición y venta del inmueble.
- **En contra de tomar dicho valor total del inmueble como base imponible**, además de las evidentes similitudes con una segregación, es que la cuota rectificada de cada entidad procede de una redistribución para dar porcentaje a la nueva





entidad individualizada en la que cada propietario *también* participa indirectamente a través de la comunidad, y no ha habido obras ni alteraciones físicas en el resto de elementos horizontales, criterio este en que se basó la consulta catalana 204E/2011 reseñada.

Sí parece más bien que la Administración ha aquilatado en estos casos las desorbitadas consecuencias fiscales resultado de una relativamente pequeña modificación del título constitutivo (piénsese en grandes comunidades de propietarios, por ejemplo, simples adecuaciones de linderos, superficie, distribución interior, etc.), basada en razones no confesadas de equidad del caso concreto.

Distintos de los casos citados, basados en razones fácticas, rectificatorias o complementarias, son los siguientes:

- En la declaración de obra nueva, en construcción o terminada, su acceso al Registro no tiene el sentido de una modificación puramente descriptiva, sino que trae causa de una mutación jurídico-real: la de la accesión subyacente (arts. 609 CC y 542-1 CCCat); ello abría base para extenderlo a otras accesiones que tuvieren acceso al Registro, como las derivadas de una nueva plantación.
- En la división horizontal, se produce también una mutación jurídico-real por la individualización jurídica de sus diferentes elementos y la repercusión *erga omnes* que conlleva.
- Parecido razonamiento puede predicarse de la segregación o división y sus contrarias operaciones de agregación o agrupación, y también respecto de una reparcelación (en esta última, la discusión ha recaído sobre si el ámbito de la exención contemplada en el art. 45.I.B.7 TRITPyAJD alcanza o no también al IAJD, habiéndose decantado el TEAC por la solución negativa, tratándose de modificaciones registrales, aunque sí aplicable la exención de IAJD a las transmisiones y adjudicaciones típicas a o desde juntas de compensación, si están sujetas a

IVA, exención que parece confirmar el Tribunal Supremo, con ocasión de un Recurso de Unificación de Doctrina 160/05, de fecha 12 de mayo de 2010, relativo a procesos de urbanización).

Estas mutaciones jurídico-reales son inscribibles, tienen por objeto cantidad o cosa valuable y por tanto, en principio, deben quedar sujetas, aunque puedan ser luego declaradas por la ley como exentas.

Pero no parece defendible que el cambio de uso o destino, aunque accesible al Registro, pueda conceptuarse como una mutación jurídico-real, pues la individualización jurídica de la finca no se ha alterado (ni su extensión, linderos o cuota) y, de acceder a tabulas con la nueva descripción, no pierden los derechos reales ya inscritos sobre la finca, sea su propio dominio o un *ius in re* aliena sobre ella, el rango o prioridad que les corresponda, ni la protección que pueda darles el art. 34 LH, en su caso.

Solo podría discutirse (y con matices) el efecto legitimador que derivara del art. 38 LH, asunto sobre el cual la jurisprudencia es contradictoria en cuanto a los datos físicos del inmueble inmatriculado.

Cuestión distinta y de derecho sustantivo es si esa alteración de destino requerirá el consentimiento auténtico de los titulares de los eventuales derechos reales en cosa ajena inscritos sobre el inmueble.

b) **Segunda vía: admitido que el cambio de uso puede implicar un objeto valuable** (las consultas referidas se apoyan incidentalmente para ello señalando el cambio de valor catastral que se genera), ese contenido valuable parece que deberá quedar necesariamente restringido a una de estas dos soluciones:

1. **Aquella parte del valor del inmueble que ha experimentado variación como consecuencia de esa alteración.**

Ello puede implicar cierta perplejidad, si ese cambio de uso *disminuye* el valor del inmueble. ¿Cómo coherente entonces la liquidación con una manifestación económica que supone la desvalorización de un

bien? Lo lógico sería que quedara no sujeto, en estos casos.

Si lo *augmenta*, por el contrario, será un «objeto directo» que tendrá como cantidad o cosa valuable la diferencia de valor experimentada por el inmueble, pero no ya todo el valor del mismo.

No parece defendible que el cambio de uso o destino, aunque accesible al Registro, pueda conceptuarse como una mutación jurídico-real

En este sentido, es la propia Administración la que puede suministrar un criterio de valoración, pues ella misma invoca los valores catastrales en los casos de cambio de uso o destino, pudiéndose seguir, por regla general, las instrucciones que publica anualmente.

2. **El coste real de las obras realizadas para producir ese cambio**, independientemente del aumento o de la disminución de valor del inmueble, en consonancia con el criterio seguido en la liquidación de las obras nuevas, como detalla la consulta vinculante de la DGT del Ministerio, referencia V0140-05, de 4 de febrero, citada en la consulta catalana 164E/2011, cuando fija como base imponible el valor real de coste, directo o indirecto, de la obra nueva.

Análogamente, entonces, el coste real de la reforma que provoque el cambio de uso será un criterio lógico, proporcional a la capacidad económica manifestada, igualitario y no confiscatorio de determinar la base imponible.

Desde un punto de vista práctico, quizá resulte conveniente en las escrituras de cambio de uso o destino aconsejar la fijación de un valor para dicho cambio por una de las dos soluciones apuntadas (diferencia de valor o coste real de la reforma), de manera que, evitando una disyuntiva liquidatoria del todo o nada, se ofrezca una «línea de retirada» fiscal que permita contender con la Administración si esta continúa por caminos que pueden calificarse como puramente recaudatorios.