

Referencia: **CTE 03-23/T**

DESCRIPCIÓN SUCINTA DE LOS HECHOS

El día 16 de febrero de 2021 se formalizó la compraventa de un terrero urbano en Madrid Viejo por valor de 145.800 euros cuya finalidad es la autopromoción de la que será la vivienda habitual del consultante. Así se hizo constar en la propia escritura de compraventa. Además, el terreno tiene un régimen de protección de Viviendas de Precio Tasado (VPT) en el que se construirá una vivienda con régimen de protección VPPL (Vivienda de Protección Pública de precio Limitado). Posteriormente, el día 25 de abril del 2022 se realizó la escritura de declaración de obra nueva en construcción por el valor de 134.500 euros para dicha vivienda con calificación provisional VPPL y 147m2.

CUESTIÓN PLANTEADA

Si en la construcción de una vivienda de protección VPPL resulta aplicable el tipo reducido del 0,4 por 100 en la modalidad impositiva de Actos Jurídicos Documentado, previsto en el artículo 4.Dos.1.a) de la Ley 7/2007, de 21 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas de la Comunidad de Madrid y la bonificación del 10 por ciento de la cuota tributaria en AJD por adquisición de vivienda habitual por personas físicas regulada 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 el Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre, del Consejo de Gobierno (se sobreentiende que hace referencia al 38 bis).

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 la Renta de las Personas Físicas y 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, en los términos establecidos en los artículos 46 y 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 de las deducciones y bonificaciones de la cuota aprobadas por la Comunidad de Madrid.

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

SEGUNDO. – En primer lugar, ha de indicarse que la operación que parece describir el consultante responde a la figura de la autopromoción de una vivienda, en la que cabe distinguir tres fases distintas: la compra del terreno, la construcción de la vivienda y una finalizada la obra, la declaración de obra nueva, para posteriormente inscribir la nueva vivienda en el Registro de la Propiedad.

Respecto a esta última operación, el artículo 4.Dos.1 de la Ley 7/2007, de 21 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas de la Comunidad de Madrid tiene su reflejo actual en el artículo 32 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, titulado “Tipos de gravamen aplicables a documentos notariales en los que se formalicen adquisiciones de viviendas”, cuyo tenor literal dice:

“1. Los tipos aplicables a las primeras copias de escrituras y actas notariales que documenten transmisiones de viviendas cuando el adquirente sea persona física serán los siguientes:

a) Se aplicará el tipo del 0,2 por 100 cuando se transmitan viviendas de protección pública reguladas en la Ley 6/1997, de 8 de enero, de Protección Pública a la Vivienda de la Comunidad de Madrid, con una superficie útil máxima de 90 metros cuadrados, que no cumplan los requisitos para gozar de la exención en esta modalidad del Impuesto.

Cuando el adquirente de la vivienda de protección pública sea un titular de familia numerosa, se aplicará el límite máximo incrementado de superficie construida que resulte de lo dispuesto en la Ley 40/2003, de 18 de noviembre, de Protección a las Familias Numerosas, y en sus normas de desarrollo.

b) Se aplicará el tipo del 0,4 por 100 cuando se transmitan viviendas cuyo valor real sea igual o inferior a 120.000 euros.

c) Se aplicará el tipo del 0,5 por 100 cuando se transmitan viviendas cuyo valor real sea igual o inferior a 180.000 euros y superior a 120.000 euros.

d) Se aplicará el tipo del 0,75 por 100 cuando se transmitan viviendas cuyo valor real sea superior a 180.000 euros.

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

Por su lado, el artículo 38 bis del mismo Texto Refundido, titulado “Bonificación de la cuota tributaria por adquisición de vivienda habitual por personas físicas” establece lo siguiente:

“1. Las personas físicas que adquieran inmuebles que vayan a constituir su vivienda habitual podrán aplicar una bonificación del 10 por 100 de la cuota tributaria gradual en la modalidad de «Actos Jurídicos Documentados» derivada de las primeras copias de escrituras que documenten tales adquisiciones.

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 Físicas, 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 concurran 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, 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 de la bonificación establecida en el artículo 38 ter de esta ley.”

Vistos ambos preceptos, ha de indicarse previamente que, desde el punto de vista civil, la declaración de obra nueva puede definirse como aquel acto que constata la adquisición originaria que, por accesión, realiza el dueño del suelo de lo que haya sido edificado sobre el mismo, en consonancia con lo dispuesto en el artículo 353 del Código Civil. Desde el punto de vista registral, constituye un negocio jurídico unilateral en el que el titular registral manifiesta su voluntad de que conste en el registro el objeto del derecho adquirido e incorporado al inmueble.

A tal efecto, el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, siguiendo la interpretación del Tribunal Supremo (concretamente, en su sentencia de fecha 12.11.1998), señala que la declaración de obra nueva de una construcción que va a ser dedicada a vivienda habitual debe considerarse como un supuesto de adquisición de vivienda habitual. Así lo ha manifestado en sentencias de 8 de noviembre de 2017, rec. n.º 1838/2013 o de 13 de noviembre de 2014, rec. n.º 1645/2011. En todas ellas admite la aplicación del tipo reducido previsto por la normativa autonómica de la Comunidad Valenciana para las escrituras públicas que documenten la adquisición de vivienda habitual, dado que en estos casos ha de estarse al concepto de vivienda habitual contemplado en la normativa estatal reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Ahora bien, al faltar la *traditio* que caracteriza los negocios derivativos de adquisición como la compraventa, la declaración de obra nueva no encaja en el artículo 32 del Texto Refundido, dado que la norma circunscribe su ámbito de aplicación a aquellas primeras copias de escrituras y actas notariales que documenten transmisiones de viviendas. Por el contrario, dado que el artículo 38 bis se extiende a aquellos negocios jurídicos sujetos al impuesto que conlleven la adquisición de la vivienda, ello supone que en el caso de aquellas primeras copias de escrituras que documenten operaciones como la declaración de obra nueva de un inmueble que vaya a constituir la vivienda habitual de la persona física que sea el sujeto pasivo de la operación, y se cumpla el límite de valor real del inmueble de 250.000 euros, podrá aplicarse la bonificación del 10 por ciento.

Es relevante a estos efectos tener en cuenta que nos encontramos con dos beneficios fiscales distintos, con requisitos y articulaciones diferentes. La extensión del artículo 32 a otros supuestos no contemplados en su redacción supondría la aplicación de la analogía para extender el ámbito de un beneficio fiscal, lo que conculcaría el artículo 14 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que determina que *“No se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales.”*

Por último, en la determinación del límite del valor del inmueble que señala el artículo 38 bis deberá tenerse en cuenta tanto el valor del suelo destinado a la construcción de la vivienda, así como el coste de ejecución material de la obra que sirve para determinar la base imponible de las escrituras de declaración de obra nueva que señala el artículo 70.1 del Reglamento del ITP y AJD, aprobado por Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, que deberá acreditarse por cualquier medio de prueba válido en derecho, cuya valoración no corresponde a este Centro Directivo sino a los órganos de gestión e inspección de la Administración Tributaria. (Consulta Vinculante número V0506-20, de 2 de marzo de 2020, de la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda y Función Pública).

TERCERO.- Al margen de lo anterior, el consultante deberá tener presente, en su caso, que el artículo 45.I del Texto Refundido del ITP y AJD, que regula los beneficios fiscales del impuesto, dispone en sus apartados B).12 y C).2º lo siguiente:

“Los beneficios fiscales aplicables en cada caso a las tres modalidades de gravamen a que se refiere el artículo 1.º de la presente Ley serán los siguientes:

1. B) Estarán exentas:

[...]

12.a) La transmisión de terrenos y solares y la cesión del derecho de superficie para la construcción de edificios en régimen de viviendas de protección oficial. Los préstamos hipotecarios solicitados para la adquisición de aquellos, en cuanto al gravamen de actos jurídicos documentados.

b) Las escrituras públicas otorgadas para formalizar actos o contratos relacionados con la construcción de edificios en régimen de «viviendas de protección oficial», siempre que se hubiera solicitado dicho régimen a la Administración competente en dicha materia.

[...]

Para el reconocimiento de las exenciones previstas en las letras a) y b) anteriores bastará que se consigne en el documento que el contrato se otorga con la finalidad de construir viviendas de protección oficial y quedará sin efecto si transcurriesen tres años a partir de dicho reconocimiento sin que obtenga la calificación o declaración provisional o cuatro años si se trata de terrenos. La exención se entenderá concedida con carácter provisional y condicionada al cumplimiento que en cada caso exijan las disposiciones vigentes para esta clase de viviendas. En el supuesto de las letras a) y b) de este apartado, el cómputo del plazo de prescripción previsto en el artículo 67 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, comenzará a contarse una vez transcurrido el plazo de tres o cuatro años de exención provisional.

[...]

Las exenciones previstas en este número se aplicarán también a aquellas que, con protección pública, dimanen de la legislación propia de las Comunidades Autónomas, siempre que los parámetros de superficie máxima protegible, precio de la vivienda y límite de ingresos de los adquirentes no excedan de los establecidos en la norma estatal para las viviendas de protección oficial.

[...]

C) Con independencia de las exenciones a que se refieren los apartados A) y B) anteriores, se aplicarán en sus propios términos y con los requisitos y condiciones en cada caso exigidos, los beneficios fiscales que para este impuesto establecen las siguientes disposiciones:

2.ª El Real Decreto-Ley 12/1980, de 26 de septiembre, sobre actuaciones del Estado en materia de Viviendas de Protección Oficial.”

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.

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.