LA BASE IMPONIBLE DEL ITP AJD EN LAS OPERACIONES DE ADQUISICIÓN DE BIENES INMUEBLES EN SUBASTA. COMENTARIO DE LA CONSULTA DGT V0453-22

Síntesis

En las adquisiciones de bienes inmuebles realizadas a través de subasta pública, notarial, judicial o administrativa, con carácter general la base imponible del ITP y AJD será el valor de referencia determinado por Catastro.

Cuestión objeto de consulta a la DGT

Se trata de la adquisición de una vivienda a través de subasta judicial siendo el valor de tasación 465.221 euros. Su adjudicación por cesión de remate fue por la cantidad de 232.610,50 euros según establece el artículo 671 LEC. El valor de referencia determinado por Catastro y certificado en su sede electrónica es de 259.491,60 euros siendo superior al posible importe de la adjudicación o valor de adquisición.

Ante esta situación se consulta a la DGT si a la hora de calcular la tributación por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP y AJD)) se debe tener en cuenta para la determinación de su base imponible el valor de adjudicación o el valor de referencia siendo este superior en este caso.

Criterio de la DGT

El artículo 10 del TRLITP y AJD se modificó¹ por el artículo sexto.Dos de la Ley 11/2021, que reformó la regulación sobre el cálculo de la base imponible de este impuesto, incluyendo importantes novedades.

La primera de ellas consistió, como todos ya conocéis, en la desaparición del concepto de valor real que se sustituyó por el de valor, el cual, con carácter general, será el valor de mercado de los bienes y que consistirá en el precio más probable por el que podría venderse el bien entre partes independientes y libre de cargas.

Esta regla general de cálculo tiene algunas excepciones en su aplicación, en primer lugar, cuando resulte aplicable alguna de las reglas especiales para calcular la base imponible y, en segundo lugar, cuando el valor declarado por el contribuyente, el precio o la contraprestación pactada o los dos, fueran superiores al valor de mercado, en cuyo caso, la base imponible será la mayor de esas magnitudes.

La regla especial más novedosa es la relativa a las operaciones con bienes inmuebles Así el valor de estos bienes será el valor de referencia previsto por la normativa de

¹ Se modificó el apartado 1, se añadieron el 2, 3 y 4 y se renumeró el anterior apartado 2 que pasó a ser el 5 por el artículo sexto. Dos de la Ley 11/2021, de 9 de julio ([Ref. BOE-A-2021-11473](#)).

Catastro inmobiliario en el momento del devengo. Ahora bien, si el valor declarado por el contribuyente, el precio o contraprestación pactada son superiores al valor de referencia, estas magnitudes conformarán la base imponible de este impuesto.

Pueden resultar supuestos en los que determinados inmuebles no tengan valor de referencia, o éste no pueda certificarse por Catastro. En estos casos, la base imponible será el valor de mercado del bien, salvo que el declarado por el contribuyente, el precio o contraprestación pactada o los dos, sean superiores, en cuyo caso, como hemos indicado más arriba, prevalecerán éstos como base imponible.

La problemática suscitada a la DGT viene dada por la circunstancia de que en el Reglamento del Impuesto (Real Decreto 828/1995) existe un artículo 39² con el título “Transmisiones en subasta pública” que no se ha visto modificado expresamente tras la entrada en vigor de la Ley 11/2021 y en el que no se hace mención del denominado valor de referencia.

Al contrario, este precepto establece cómo se calcularía la base imponible en el supuesto de transmisiones de bienes realizados a través de subasta pública, notarial, judicial o administrativa, siendo ésta en concreto, el valor de adquisición.

Para la DGT este precepto no contradice la regla general del art. 10.1³ del TRLITP y AJD en la medida que el valor de adquisición de un bien que se realiza a través de una subasta celebrada conforme a derecho debe ser considerado como el precio fijado entre partes independientes.

Para la DGT el artículo 39 del Reglamento no ha perdido su vigencia por las modificaciones introducidas en el artículo 10 del TRLITP y AJD, sino que ha reducido su ámbito de aplicación en la medida que, este último, ha fijado una regla especial para el caso de transmisiones de bienes inmuebles. Sólo cuando no exista valor de referencia o no se pueda certificar por Catastro, la DGT considera aplicable el mencionado artículo 39.

Para justificar esta interpretación la DGT acude a dos principios generales, el de ley posterior no deroga ley anterior especial y el de jerarquía normativa entendiendo que ambos no son aplicables al caso, en los siguientes términos:

² Artículo 39

En las transmisiones realizadas mediante subasta pública, notarial, judicial o administrativa, servirá de base el valor de adquisición. (Redacción dada en virtud del fundamento de derecho 12 de la sentencia del Tribunal Supremo de 3 noviembre 1997, publicado por Resolución 5 mayo 1998 («B.O.E.» de 23 mayo. [Ref. BOE-A-1998-12015](#)).

³ Artículo 10

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

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

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

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

El criterio de la DGT fijado en esta consulta establece por tanto, que en las transmisiones de bienes inmuebles realizadas mediante subasta pública, notarial, judicial o administrativa, la base imponible será el valor de referencia del inmueble en la fecha del devengo del impuesto, salvo que el valor de adquisición del bien inmueble, el valor declarado por los interesados o ambos sean superiores a su valor de referencia, en cuyo caso, se tomará como base imponible de estas operaciones la importe mayor de estas magnitudes. Si no existe valor de referencia o este no pudiera ser certificado por la Dirección General de Catastro, en la determinación de la base imponible sí será aplicable lo dispuesto en el artículo 39 del Reglamento del ITP y AJD, conforme al cual, el valor de adquisición del inmueble tendrá la consideración de valor de mercado.

Comentario

En esta consulta la DGT pretende aclarar por la vía interpretativa un aspecto que la nueva regulación de la base imponible del ITP y AJD no solventó de manera apropiada manifestando una clara deficiencia en la técnica legislativa, al introducir por la Ley 11/2021 modificaciones en la determinación de la base imponible del impuesto pero sin contemplar este supuesto específico, como es el de la transmisión de inmuebles en subasta, que tenía una regulación propia de determinación de esa base imponible en el artículo 39 del Reglamento del ITP y AJD.

Lo exigible al legislador es la aprobación de normas integradoras de los supuestos que están contemplados en la normativa tributaria, sobre todo, en una materia como es la determinación de la base imponible, que debemos recordar, está sometida a la reserva de ley en el artículo 8.a)⁴ de la L.G.T. y, por lo tanto, sometida al principio de legalidad.

⁴ Artículo 8. Reserva de ley tributaria.

Se regularán en todo caso por ley:

- a) La delimitación del hecho imponible, del devengo, de la base imponible y liquidable, la fijación del tipo de gravamen y de los demás elementos directamente determinantes de la cuantía de la deuda tributaria, así como el establecimiento de presunciones que no admitan prueba en contrario.

Efectivamente, tal y como establece la DGT en su consulta, el nuevo artículo 10.2⁵ del TRITP y AJD contempla una nueva regla especial para determinar la base imponible en el caso de transmisiones de bienes inmuebles, que también entendemos aplicable a los supuestos de transmisión de bienes inmuebles por subasta, deviniendo, la regla del artículo 39 como inaplicable en este tipo de operaciones y para este tipo de bienes, con las excepciones ya definidas en su propia consulta por la DGT y a las que ya nos hemos referido en el apartado anterior.

Ahora bien, a pesar de lo anterior, en nuestra opinión, a los efectos de la base imponible, no es una cuestión menor el hecho de que en un procedimiento de subasta se fije por un órgano judicial un determinado valor a los inmuebles adquiridos en este tipo de operaciones que suele ser el **valor de remate** al que se podría añadir el valor de las cargas que quedan a cargo del adquirente, al ser estos importes la contraprestación real del bien que se adquiere en subasta (Ver consulta de la DGT V2631-21)⁶. Además, puede ocurrir, que ese valor de remate resulte inferior al valor de referencia asignado por el Catastro. También hay que tener presente que, en estos procedimientos, además del valor de remate, también se fija un valor de tasación por parte del perito, que se presume es el valor de mercado del bien inmueble y, que suele diferir del valor de remate, e incluso, puede diferir, también, del valor de referencia.

Por lo tanto, no sería descabellado en supuestos en los que el contribuyente en este tipo de operaciones tome la decisión de impugnar el valor de referencia -a través de la correspondiente impugnación de la liquidación del impuesto devengado- porque considere que difiere en gran medida del valor por el que realmente lo ha adquirido en subasta, que tanto los valores de adjudicación o remate como el de la tasación, se aportaran como prueba en ese procedimiento, para, en su caso, intentar impugnar el valor de referencia por considerarle inadecuado para el tipo de operación realizada y el bien adquirido, en la medida que esos valores -dimanantes de la subasta- se les puede atribuir un carácter cualificado, al haber sido determinados dentro de un procedimiento judicial.

(...)

⁵ **Artículo 10**

(...)

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

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

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

(...)

⁶ Consulta V2361-21, de 29 de octubre de 2021.

https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V2631-21

La reproducción, copia, uso, distribución, comercialización, comunicación pública o cualquier otra actividad que se pueda realizar con el contenido de este documento, incluida su publicación en redes sociales, queda condicionada a previa autorización de la AEDAF.