La escritura de obra nueva y su valor probatorio. Análisis de la resolución del TEAC 31/03/2025 (RG 02201/2024).

Autor:

Miguel Ángel Catena Fernández

Inspector de Hacienda del Estado

Licenciado en Derecho

Licenciado en ADE

Nuestro ordenamiento jurídico otorga a los documentos públicos una eficacia cualificada. Es el caso de las escrituras públicas, otorgadas ante notario y que, según el artículo 1.218 del Código Civil hacen prueba, aún contra tercero, del hecho que motiva su otorgamiento y de la fecha de este, quedando vinculadas las partes intervinientes por lo allí declarado.

Pues bien, este fallo del TEAC vino a analizar la eficacia de lo declarado en un documento público en el marco de la tramitación de un procedimiento de comprobación de una ganancia patrimonial en IRPF. En particular, se analiza qué eficacia se otorga a la escritura de obra nueva y en particular a la valoración económica dada a dicha construcción.

Suele ser habitual que los contribuyentes aporten la escritura de declaración de obra nueva en el seno de un procedimiento de comprobación con la intención de que dicho valor se considere como mayor valor de adquisición de un inmueble transmitido,

de forma que se minore la ganancia patrimonial sometida a tributación. ¿Qué dice el TEAC al respecto de la eficacia otorgada a esa escritura aportada en un procedimiento? Su postura es clara y reconoce que: "(…) hace prueba de la fecha de la declaración de ampliación de la obra nueva (…) así como de la existencia de dicho negocio jurídico (…)". Por tanto, no se cuestiona la existencia de una declaración de obra nueva en una fecha determinada (la de otorgamiento). Hasta ahí las buenas noticias para nuestro contribuyente.

El TEAC continúa su argumentación dejando clara la limitación de dicha escritura como prueba de la valoración de la obra nueva cuando indica que "(…) en modo alguno [hace prueba] de la veracidad de las manifestaciones efectuadas por los otorgantes y en ningún caso prueba del precio consignado en la misma." Es decir, el órgano económico administrativo es rotundo respecto a que la escritura no acredita ni prueba por sí misma la realidad de lo allí declarado. Y por tanto, si ni siquiera se puede acreditar la realidad de la nueva construcción con la mera declaración en escritura, mucho menos se podrá acreditar la veracidad del precio allí declarado. Malas noticias para el contribuyente.

En definitiva, el otorgamiento de una escritura pública de declaración de obra nueva no hace más prueba que del otorgamiento de la misma y de que se han efectuado unas manifestaciones por los comparecientes. En consecuencia, el asunto se empieza a complicar: el contribuyente deberá acreditar el valor dado a la obra nueva en escritura.

Desgraciadamente, no hay un plot twist que nos lleve a un giro inesperado en el argumento del TEAC. Si el contribuyente tenía esperanzas debería perderlas cuando termine de leer el fundamento que indica que "es necesario acreditar el importe realmente invertido, que deberá estar justificado por facturas o documentos que prueben que se ha realizado dicha obra, que se trata de una mejora y no de un gasto de reparación o conservación, que el importe asciende al valor declarado por el interesado, y que ha sido abonado por éste."

Tocado y hundido, nuestro contribuyente aportaba una escritura de declaración de obra nueva otorgada, nada más y nada menos que ante un notario, con el valor probatorio que se les reconoce como auténtico documento público. Sin embargo, según esta resolución, la mera aportación no puede ser considerada per se como un elemento de prueba suficiente para acreditar el valor allí consignado.

El TEAC exige que la prueba del valor de la obra nueva recogido en escritura pública sea más completa y, por tanto, que se aporten otros justificantes adicionales a la escritura. Las facturas serían esos documentos que, prioritariamente, permitirán hacer prueba de lo documentado en escritura pública.

A través de las facturas se acreditará la realidad de los trabajos, ya que, además, cuando el órgano de comprobación las revise, analizará los conceptos facturados, pudiendo obtener una idea bastante fidedigna del tipo de actuación realizada. De esta manera la Administración se garantiza que el trabajo se realizó efectivamente y, además, que ese trabajo justifica la realización de dicha obra nueva y no se trata, por ejemplo, de un mero gasto de conservación o reparación. Si la Administración llegara a la conclusión de que los conceptos documentos en factura son gastos de reparación o conservación, no se podrían considerar como mayor valor de adquisición.

Nuestro contribuyente, que solo dispone de una escritura de declaración de obra nueva, pero no conserva las facturas se planteará: ¿existe algún otro tipo de documentos que pueda aportar como justificantes? La propia resolución indica que

se pueden aportar tanto "facturas o documentos que prueben que se ha realizado dicha obra, que se trata de una mejora y no de un gasto de reparación o conservación".

Nuestro contribuyente recuerda que presentó un modelo ante su ayuntamiento: el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (ICIO). Es su última esperanza. Sin embargo, como elemento probatorio, el órgano de comprobación difícilmente admitirá este impuesto municipal como justificante de la realización de los trabajos y del valor de los mismos. El ICIO es un impuesto municipal cuya base imponible está constituida por el coste real y efectivo de la construcción, instalación u obra. Ahora bien, teniendo en cuenta la fecha del devengo de ese tributo, que es al momento de iniciarse la construcción, instalación u obra, a menudo se suele liquidar sobre la base de un presupuesto de ejecución material o, si así lo prevé la ordenanza municipal, a partir de índices o módulos, pero, en cualquier caso, no se suele liquidar ni se puede garantizar que el importe declarado corresponda al importe efectivamente satisfecho.

Para ayudar a nuestro contribuyente, sí le podríamos indicar cuáles podrían ser otros documentos que podría aportar para justificar el valor, como por ejemplo las certificaciones de obra firmadas por un arquitecto o aparejador donde se certifique que se ha ejecutado un determinado porcentaje de la obra indicando, además, el valor de dichos trabajos. El proyecto técnico visado es otro documento que permite acreditar los trabajos realizados, aunque nunca el precio final pagado. También se podría valorar la aportación del contrato privado firmado con la constructora como otro documento posible, aunque con una eficacia probatoria bastante limitada.

En definitiva, las facturas serán un medio de prueba más completo y con los que se podrá justificar de mejor modo la operación, si bien el contribuyente podrá aportar otros documentos distintos, ya que es a quien le corresponde la carga de la prueba. No es innegable que la actividad probatoria se complica al contribuyente en ausencia de factura, pero no se puede excluir la aportación de otros documentos. Esos otros documentos deben ser suficientes para acreditar la realidad de las operaciones, es decir, que eran trabajos de mejora, así como el valor de los mismos. El órgano de comprobación deberá hacer una valoración de la prueba aportada en su conjunto.

Nuestro contribuyente no podría soportar más disgustos, pero queda un punto y final: los justificantes de pago. Es relevante este último detalle. El órgano económico-administrativo hace hincapié en la necesidad de que la factura o el documento que prueban la realidad y el valor de la obra nueva acrediten un valor para dicha obra nueva pero, además, que dicho valor haya sido abonado por el contribuyente. La resolución exige que esos importes se hayan satisfecho por quien quiere pretende hacerlos valer: debe existir trazabilidad de los pagos para las facturas que se puedan aportar.

Cambiando de tercio, en la resolución también se analizan otros argumentos que se podrían considerar a la hora de justificar el valor de la obra nueva. Entra en escena el principio de unicidad de valoraciones. Según este principio, amparado por la jurisprudencia del Tribunal Supremo y acogido por la doctrina económico-administrativa, la valoración previa de un bien realizada por una Administración tributaria vincula a todos los efectos a las demás Administraciones competentes, más aún si cabe si se trata de impuestos estatales, aunque uno de ellos esté cedido a las Comunidades Autónomas.

En la resolución recurrida en este caso, el TEAR admitió que se podría aplicar el principio de unicidad de valoraciones. Para ello, se partía del valor dado a la obra nueva a efectos de otra figura impositiva. ¿Cuál era ese otro impuesto? Estamos hablando del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados (IAJD). La escritura de obra nueva tributó por ese impuesto, declarando como base imponible el valor dado a la nueva construcción. Pues bien, según el TEAR ese valor declarado a efectos de ese otro impuesto se debía beneficiar del principio de unicidad de valoraciones y tenía que ser considerado como valor aplicable a la obra nueva.

Pues bien, el TEAC es tajante y aclara el asunto indicando que la doctrina de unicidad de valoraciones o superación de la estanqueidad fue aplicada incorrectamente por el TEAR. Para que se aplique ese principio, debemos estar ante valores "administrativamente comprobados". Por tanto, como no había ninguna comprobación de ningún valor, ya que solamente se trataba de un valor declarado a los efectos de otro tributo como es el IAJD, no deja de ser una mera declaración de parte, con "nulo valor probatorio a su favor", conforme al artículo 316 de la Ley de Enjuiciamiento Civil.

La conclusión con la que debemos quedarnos en este tipo de casos es clara: **la escritura de obra nueva no hace prueba del valor allí consignado**. Si el contribuyente quiere acreditar ese valor ante la Administración en un procedimiento de comprobación, a los efectos de acreditar un mayor valor de adquisición en el cálculo de una ganancia patrimonial en IRPF, deberá aportar los oportunos justificantes (facturas, prioritariamente), así como justificar que satisfizo los pagos correspondientes.

Para finalizar, sin duda, el mejor consejo que le podemos dar a nuestro contribuyente: **conserve los justificantes.** Estas tres palabras nos ahorrarán mucho tiempo y esfuerzo durante el periodo de prescripción previsto por la Ley General Tributaria.