

Criterio 1 de 1 de la resolución: **00/11005/2022/00/00**

Calificación: **Doctrina**

Unidad resolutoria: **TEAC**

Fecha de la resolución: **20/10/2025**

Asunto:

Impuesto sobre el Patrimonio. Obligación real. Base imponible. Determinación del valor de los bienes inmuebles.

Criterio:

Para calcular el precio, contraprestación o valor de adquisición de un inmueble, a efectos de determinar la base imponible de acuerdo con el artículo 10.1 de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, deberá incluirse dentro del valor de adquisición el coste de las inversiones y mejoras efectuadas en los bienes adquiridos y los gastos y tributos inherentes a la adquisición, excluidos los intereses, que hubieran sido satisfechos por el adquirente, tal y como determina el artículo 35.1 de la Ley del IRPF.

Se confirma el criterio mantenido por la DGT en consultas vinculantes, entre otras V0833-17 de 4 de abril de 2017, V0961-17 de 18 de abril de 2017 y V1343-21 de 15 de mayo de 2021.

Reitera criterio de 24-10-2022, RG 4641/2022.

Referencias normativas:

Ley 35/2006 Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas IRPF
35.1

Ley 19/1991 Impuesto sobre el Patrimonio
10.1

Conceptos:

Base imponible

Bienes

Gastos

Impuesto sobre el patrimonio

Inmuebles

Mejoras

Obligación real

Tributos

Valor de adquisición

Texto de la resolución: ([Ver en nueva pestaña o ventana](#))

PROCEDIMIENTO: 00-11005-2022-00

CONCEPTO: IMPUESTOS SOBRE EL PATRIMONIO. IP

NATURALEZA: RECLAMACIÓN ÚNICA INSTANCIA GENERAL

RECLAMANTE: **Bts** - ...

REPRESENTANTE: ... - ...

En MADRID, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver en única instancia la reclamación de referencia, tramitada por procedimiento general.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- En fecha 26-05-2022 tuvo entrada en este Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) la presente reclamación, interpuesta el 18-01-2022 contra el acuerdo dictado por la Oficina Nacional de Gestión Tributaria (ONGT) de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT) por el que se desestima la solicitud de rectificación de la autoliquidación presentada con relación al Impuesto sobre el Patrimonio (IP), obligación real, ejercicio 2019.

SEGUNDO.- Con fecha 24-06-2020 se presenta autoliquidación por el IP 2019, de la que resultó un importe a ingresar de 82.018,78 euros.

TERCERO.- En fecha 18-06-2021, y mediante la presentación de un único escrito, se solicita la rectificación de las autoliquidaciones presentadas por el IP, ejercicios 2016 a 2020, siendo el importe total reclamado en concepto de ingresos indebidos de 196.724,32 euros, junto con los correspondientes intereses de demora.

CUARTO.- Con fecha 18-01-2022, habiendo transcurrido 6 meses desde la meritada solicitud de la rectificación y no habiéndose notificado resolución expresa, mediante, igualmente, un mismo y único escrito, se interpone reclamación económico-administrativa directamente ante este TEAC, en única instancia (*per saltum*), contra las desestimaciones presuntas de las rectificaciones solicitadas.

Este TEAC asignó un número de reclamación por cada ejercicio (00-04237-2022, ejercicio 2016; 00-11003-2022, ejercicio 2017; 00-11004-2022, ejercicio 2018; 00-11005-2022, ejercicio 2019; y 00-11006-2022, ejercicio 2020), tramitándose y resolviéndose de manera independiente.

QUINTO.- Con posterioridad a la interposición de la indicada reclamación económico-administrativa, en fecha 18-04-2023 se dicta por la ONGT de la AEAT acuerdo por el que desestima la solicitud de rectificación de la autoliquidación del mencionado IP, ejercicio 2019.

En el citado acuerdo desestimatorio (apartado recursos y reclamaciones) se hace constar lo siguiente:

<Con anterioridad a la fecha en que se dicta este acto usted ha interpuesto reclamación económico administrativa contra el silencio de la Administración, no habiéndose resuelto todavía dicha reclamación, por lo que la presente resolución, una vez notificada, será remitida al Tribunal Económico-Administrativo que está conociendo del procedimiento.

En atención a su contenido, la presente resolución se considera impugnada en vía económico administrativa. En el plazo de un mes a contar desde el día siguiente a esta notificación podrá formular ante el Tribunal Económico Administrativo las alegaciones que tenga por convenientes, pudiéndose pronunciar sobre la impugnación de esta resolución en vía económico-administrativa. De no hacerlo se entenderá su conformidad con dicha impugnación.>

SEXTO.- Tras la oportuna puesta de manifiesto efectuada por este TEAC, en fecha 28-07-2022 se presenta escrito de alegaciones.

Transcurrido un año desde la interposición de la reclamación sin haberse resuelto la misma de forma expresa, en fecha 23-02-2023 se interpone ante el Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de COMUNIDAD AUT._1 recurso contencioso-administrativo contra la desestimación presunta de este TEAC respecto de la reclamación interpuesta.

SÉPTIMO.- En el escrito único de alegaciones presentado ante este TEAC para todos los ejercicios, el interesado señala:

1ª) Inconstitucionalidad del IP (por ser confiscatorio y contrario al principio de capacidad económica y por existir un recurso de inconstitucionalidad presentado por el Grupo Parlamentario (...))

2ª) El reclamante debe tener derecho a aplicar el límite que establece el artículo 31 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio (LIP)

3ª) Exención del ajuar doméstico en la valoración del inmueble (mobiliario, elementos ornamentales y ajuar)

4ª) Exclusión del IVA soportado en la valoración del citado inmueble.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Este Tribunal es competente para dictar la presente resolución, de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT.

SEGUNDO.- Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

La conformidad a Derecho del acto impugnado.

TERCERO.- Respecto a la alegada inconstitucionalidad del IP por ser confiscatorio y contrario al principio de capacidad económica y por existir un recurso de inconstitucionalidad presentado por el Grupo Parlamentario (...), debe recordarse que es

doctrina reiterada y constante de este TEAC que la vía económico-administrativa no es la apropiada para enjuiciar la adecuación de las normas legales a la CE, ya que, de conformidad con lo previsto en los artículos 226 y 227 y la Disposición adicional undécima de la LGT, el ámbito de competencia material de los órganos de esta vía está limitado única y exclusivamente a los actos de gestión, inspección y recaudación de los tributos, y no comprende la revisión de las cuestiones de legalidad y constitucionalidad de las normas reguladoras de los mismos, que nuestro ordenamiento jurídico atribuye en exclusiva a los órganos de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa y al Tribunal Constitucional (TC).

En este sentido cabe citar, entre otras muchas, las resoluciones de este TEAC de 20 de octubre de 2010 (R.G. 7373/08), 23 de junio de 2010 (R.G. 2160/08), 20 de enero de 2010 (R.G. 980/10), 24 de marzo de 2009 (R.G. 912/08), 26 de septiembre de 2007 (R.G. 2379/05), 1 de junio de 2006 (R.G. 3529/03), etc.

En el mismo sentido el Tribunal Supremo (TS) en Sentencia de 21 de mayo de 2018, rec. casac. 113/2017, si bien referido al ámbito del recurso de reposición pero extensible a la vía económico-administrativa en su Fundamento de Derecho Tercero expresa:

<8. Las administraciones públicas, todas y cualquiera de sus órganos, carecen de esa facultad en el seno de los procedimientos para adoptar sus decisiones singulares, ya inicialmente, ya en vía de recurso. Ante la ley deben someterse sin discusión alguna, ni siquiera pueden cuestionar su validez para que el Tribunal Constitucional, que al efecto goza de un monopolio exclusivo y excluyente, se pronuncie. Por lo tanto, un recurso administrativo de reposición sustentado exclusivamente en la inconstitucionalidad de la norma legal que da cobertura al acto administrativo impugnado resulta manifiestamente inútil e ineficaz para obtener el resultado querido. Ante tal planteamiento, al órgano administrativo llamado a resolverlo no le queda otra opción que desestimarlos por no poder pronunciarse sobre los fundamentos de la pretensión impugnatoria, incluso en el hipotético caso de que los comparta.>

En consecuencia, este TEAC carece de competencia para pronunciarse sobre la adecuación de una norma a la CE, pues esta función ha sido encomendada en nuestro ordenamiento jurídico al TC.

CUARTO.- En segundo lugar se plantea la aplicación del límite que establece el artículo 31 LIP, según redacción dada por la Ley 35/2006 (en vigor a partir del 01-01-2007):

"Uno. La cuota íntegra de este Impuesto conjuntamente con las cuotas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, no podrá exceder, para los sujetos pasivos sometidos al impuesto por obligación personal, del 60 por 100 de la suma de las bases imponibles de este último. A estos efectos:

a) No se tendrá en cuenta la parte de la base imponible del ahorro derivada de ganancias y pérdidas patrimoniales que corresponda al saldo positivo de las obtenidas por las transmisiones de elementos patrimoniales adquiridos o de mejoras realizadas en los mismos con más de un año de antelación a la fecha de transmisión, ni la parte de las cuotas íntegras del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondientes a dicha parte de la base imponible del ahorro.

Se sumará a la base imponible del ahorro el importe de los dividendos y participaciones en beneficios a los que se refiere la letra a) del apartado 6 de la disposición transitoria vigésima segunda del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.

b) No se tendrá en cuenta la parte del Impuesto sobre el Patrimonio que corresponda a elementos patrimoniales que, por su naturaleza o destino, no sean susceptibles de producir los rendimientos gravados por la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

c) En el supuesto de que la suma de ambas cuotas supere el límite anterior, se reducirá la cuota del Impuesto sobre el Patrimonio hasta alcanzar el límite indicado, sin que la reducción pueda exceder del 80 por 100.

Dos. Cuando los componentes de una unidad familiar hayan optado por la tributación conjunta en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el límite de las cuotas íntegras conjuntas de dicho Impuesto y de la del Impuesto sobre el Patrimonio, se calculará acumulando las cuotas íntegras devengadas por aquéllos en este último tributo. En su caso, la reducción que proceda practicar se prorrateará entre los sujetos pasivos en proporción a sus respectivas cuotas íntegras en el Impuesto sobre el Patrimonio, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado anterior."

De la literalidad de la norma, se colige claramente que el límite previsto por el artículo 31 LIP, a saber, que las cuotas íntegras de IP e IRPF conjuntamente no excedan del 60% de la suma de bases imponibles de IRPF, sólo resulta de aplicación a "los sujetos pasivos sometidos al impuesto por obligación personal", es decir, aquéllos que tengan su residencia habitual en territorio español.

Por tanto, en la medida en que el contribuyente está sujeto al impuesto por obligación real por ser no residente en España (residente en PAÍS_1) no le resulta de aplicación el límite previsto en el citado artículo 31 LIP.

A juicio de este TEAC, que comparte el criterio expuesto por el TEAR de COMUNIDAD AUT._1 en la resolución ...-14-2025, relativa al mismo obligado tributario por un ejercicio distinto, la razón de ser de esta diferenciación vendría justificada por lo siguiente:

<- El artículo 31 parte de una premisa básica y fundamental: la Administración Tributaria española conoce (y puede comprobar) la situación del sujeto pasivo, residente en España, con relación al IRPF presentado. Puede analizar si existen ganancias de patrimonio obtenidas en más de un año; y puede comprobar si en la base imponible del IP existen bienes improductivos (solares, joyas, objetos de arte,...)

- Esta comprobación no la puede hacer respecto a las declaraciones que, en su caso, hayan sido presentadas por estos contribuyentes en sus país de residencia. No conoce su contenido. No conoce los tipos de gravamen máximos que se establecen en dichos países. Y tampoco conoce la normativa interna de esos países para analizar si, por ejemplo, incluyen una tributación específica para las ganancias obtenidas en más de un año.

- Tampoco se puede comprobar si la declaración presentada en su país de origen por el IRPF (o impuesto personal de naturaleza similar) es correcta o no. Y si en ella se han incluido todas las rentas que deben declararse.

Por tanto, otorgar, sin más, esta posibilidad a los no residentes puede suponer, en la práctica, una desimposición no justificada.>

Sin perjuicio de lo anterior, no puede obviarse que el TS, mediante auto de fecha ...-2024 ha admitido a trámite el recurso de casación .../2023, determinando que la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia consiste en:

<Determinar si el elemento de la residencia habitual, según sea en España o fuera de ella, justifica el diferente trato

en uno y otro supuesto y que, en consecuencia, no le sea aplicable a los no residentes en España el límite de gravamen del artículo 31.Uno de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio; o, si por el contrario, como la razón de ser de la limitación de la cuota íntegra para los sujetos pasivos por obligación personal es que la aplicación conjunta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el Impuesto sobre el Patrimonio no provoque un carácter confiscatorio, puede justificarse que, para los sujetos pasivos no residentes, no valga ese mismo principio; y si esa diferencia de trato estaría, por ende, justificada, o sería, por el contrario, discriminatoria para estos.>

No obstante, a la fecha de la presente resolución el TS todavía no se ha pronunciado sobre la cuestión discutida, por lo que se impone la desestimación de la presente alegación.

QUINTO.- Por otra parte, se alega respecto al inmueble nº ... sito en MUNICIPIO_1 (...), que debe minorarse del precio de adquisición del inmueble, a efectos de su integración en la base imponible del IP, el valor del ajuar doméstico, mobiliario y elementos ornamentales.

Más allá de lo señalado por el recurrente, debe ponerse de manifiesto que en la escritura de compraventa por la que se adquiere el inmueble nada se dice sobre el ajuar doméstico, por lo que el precio satisfecho por la compra se entiende que lo es por el inmueble en sí mismo considerado.

Además de que en la escritura pública de venta no se hace referencia ni al mobiliario ni al ajuar transmitido, tampoco el reclamante ha aportado valoraciones de dicho ajuar, mobiliario y bienes ornamentales adquiridos. En este sentido, únicamente aporta un "inventory list", con fotos del inmueble, añadiendo, en inglés, cuales se incluyen (*furniture, tv, rugs and lamps*) y cuales no (*paintings, artificial flowers, dishes, glasses, cutlery kettle, toaster, coffe machine, etc in the kitchen*), pero ello no permite individualizar el valor que en su caso tendrían dichos elementos.

En este mismo sentido ya se ha pronunciado este TEAC, entre otras, en la resolución de 25-09-2023 RG 00-06326-2020:

<De conformidad con lo anterior, vemos que a nivel jurídico no cabe asumir que por el hecho de transmitirse bienes que, individualmente considerados, podrían tener la condición de bien mueble, su calificación jurídica última sea tal - puesto que pueden haber devenido bienes inmuebles ya sea por incorporación como por ser una pertenencia del mismo-.

Así, lo cierto es que para estimar la pretensión del obligado tributario que, recordemos, en síntesis radica en que la cuantificación de la alteración patrimonial se determine fijando como valor de transmisión exclusivamente el correspondiente a la transmisión del inmueble (230.000 euros) sin incluir el atribuido inter partes al mobiliario (20.000 euros), deberíamos determinar, bien por bien, que se trata de un bien mueble verdaderamente: esto es, un bien que no ha devenido en bien inmueble ya sea por ser una parte accesorio (según el CDI) o por ser bien inmueble por incorporación o por ser una pertenencia (artículo 334 CC apartados tres y cuatro).

Y ello es, en definitiva, una cuestión probatoria - prueba que puede cumplirse mediante cualquier medio de prueba válido en derecho-".

Pues bien, sobre la prueba existente en el caso que aquí enjuiciamos, debemos remarcar que en la escritura pública de transmisión no se hace referencia alguna al mobiliario que presuntamente se transmite, más allá de la fijación alzada de su valor en 20.000 euros.

Al no haber aportado ninguno tipo de inventario no es posible discernir ante qué tipo de bien nos encontramos, si ante bienes que de manera indiscutible forman parte del inmueble o ante bienes que no pueden calificarse como inmuebles en atención a los criterios antes referidos.

Además, no quiere este TEAC dejar de remarcar que en el caso presente lo que se ha aportado es una simple valoración a tanto alzado, fijada entre las partes, sin ningún soporte documental que la ampare.

Como ya hemos remarcado en anteriores fundamentos de derecho, la escritura pública notarial da fe de la fecha, identidad y capacidad de los intervinientes, libertad de consentimiento, legalidad de los títulos que fundamenten sus derechos y los pactos a los que han llegado las partes, pero en ningún caso acredita la veracidad de lo pactado. Esto es, el hecho de que las partes compradora y vendedora hayan declarado mobiliario por valor de 20.000 euros, no constituye prueba por sí sola de la realidad del mismo.

Adicionalmente, tampoco se ha acreditado que el mobiliario no existiera en el momento de la compra del inmueble y no estuviera incluido en el precio de adquisición declarado, lo que constituye una razón más para denegar la minoración del valor de transmisión del inmueble.>

Por todo ello, siendo totalmente trasladable lo dispuesto en la citada resolución al caso que nos ocupa, en el caso que no se ha aportado prueba alguna de lo que pretende, se debe desestimar la alegación del interesado.

SEXTO.- Finalmente, se alega la exclusión del IVA soportado en la valoración del inmueble, para lo que debe estarse a lo dispuesto por el artículo 10 LIP en su redacción original, que dispone:

"Los bienes de naturaleza urbana o rústica se computarán de acuerdo a las siguientes reglas:

Uno. Por el mayor valor de los tres siguientes: El valor catastral, el determinado o comprobado por la Administración a efectos de otros tributos o el precio, contraprestación o valor de la adquisición.

Dos. Cuando los bienes inmuebles estén en fase de construcción, se estimará como valor patrimonial las cantidades que efectivamente se hubieran invertido en dicha construcción hasta la fecha del devengo del Impuesto, además del correspondiente valor patrimonial del solar. En caso de propiedad horizontal, la parte proporcional en el valor del solar se determinará según el porcentaje fijado en el título.

Tres. Los derechos sobre bienes inmuebles adquiridos en virtud de contratos de multipropiedad, propiedad a tiempo parcial o fórmulas similares, se valorarán según la siguientes reglas:

a) Si suponen la titularidad parcial del inmueble, según las reglas del apartado uno anterior.

b) Si no comportan la titularidad parcial del inmueble, por el precio de adquisición de los certificados u otros títulos representativos de los mismos."

Sobre esta cuestión, que conceptos han de entenderse comprendidos en el término de "precio, contraprestación o valor de la adquisición" del artículo 10.1 de la LIP, ya se ha pronunciado este TEAC en resolución de 24-10-2022 RG 00-04641-2022, en la que, confirmando el criterio mantenido por la Dirección General de Tributos (DGT) en varias consultas vinculantes, se recoge lo siguiente:

<QUINTO.- Frente a dicho acuerdo, la interesada interpuso la presente reclamación, efectuando esencialmente las mismas alegaciones que esgrimió previamente ante la AEAT. La cuestión controvertida radica así en determinar qué se entiende por "precio, contraprestación o valor de la adquisición" a efectos de lo dispuesto en el artículo 10.1 de la Ley del IP.

La AEAT se fundamentó para regularizar a la contribuyente en varias consultas vinculantes de la Dirección General de Tributos (DGT) el Ministerio de Hacienda: V0833-17 de 4 de abril de 2017, V0961-17 de 18 de abril de 2017 y V1343-21 de 15 de mayo de 2021.

Más recientemente, la propia DGT emitió contestación a otra consulta vinculante (V2120-2021, de 15 de julio de 2021) relativa a la misma materia en la que, refrendando lo señalado en anteriores consultas, sentaba lo siguiente:

"Conforme a la anterior doctrina, el consultante, para determinar el valor del bien inmueble a efectos de la determinación de la base imponible en el Impuesto sobre el Patrimonio, deberá incluir dentro del valor de adquisición del mismo, la cuota satisfecha en concepto de Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) y de la cuota variable de la modalidad de actos jurídicos documentados, documentos notariales, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD), pues se consideran tributos inherentes a la adquisición de los inmuebles. Además, en el caso de que existan gastos de notaría y registro, también se incluirán dentro de la base imponible, por tener la naturaleza de gastos inherentes a la adquisición de los inmuebles."

La AEAT está obligada, conforme lo señalado en el artículo 89.1 de la LGT, a seguir los criterios de las consultas vinculantes dictadas por la DGT, por lo que la AEAT correctamente ha aplicado en el presente caso, lo señalado por la citada DGT. Sin embargo, los criterios de la DGT no vinculan a este TEAC, ni a los demás Tribunales Económico-Administrativos. Como señala, entre otras, la resolución de este TEAC de 05-07-2016 RG 00-06112-2015, publicada en la base de datos DYCTEA en Internet, las contestaciones a las consultas de la DDGT no son vinculantes para los Tribunales Económico-Administrativos. Así está previsto expresamente en el art. 89.1 párrafo tercero de la LGT, y encuentra su sentido en la separación entre las funciones y, por ende, entre los órganos de aplicación de los tributos y los órganos encargados de la revisión de los actos resultantes de dicha aplicación. De no ser así, carecería de sentido la función revisora dentro de la vía administrativa, impidiendo a los obligados tributarios el ejercicio efectivo en dicha vía de su derecho de defensa, que no tendría posibilidad alguna de prosperar. El legislador, con la modificación parcial de la LGT llevada a cabo por la Ley 34/2015, reconoce expresamente, en el invocado art. 229.1, lo que él mismo denomina "la labor unificadora de criterio", en el ámbito administrativo, de este TEAC.

Aclarado lo anterior, la reclamante se limita a reiterar la improcedencia de la aplicación analógica de los preceptos de la Ley del IRPF para el cálculo del valor del bien inmueble a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio, pero en el presente supuesto este TEAC comparte el criterio de la DGT, reiterado consulta a consulta, dada la clara interrelación entre ambos tributos (IP e IRPF) y de acuerdo con las argumentaciones de dicha DGT. Por ello, debe desestimar la reclamación. De esta forma, para calcular el precio, contraprestación o valor de adquisición de un inmueble a efectos de determinar la base imponible en el Impuesto sobre el Patrimonio del artículo 10.1 de la Ley del IP, deberá incluirse dentro del valor de adquisición el coste de las inversiones y mejoras efectuadas en los bienes adquiridos y los gastos y tributos inherentes a la adquisición, excluidos los intereses, que hubieran sido satisfechos por el adquirente, como refleja el artículo 35.1 de la Ley del IRPF.>

Por tanto, aplicando el criterio de este TEAC, a la hora de determinar el "precio, contraprestación o valor de la adquisición" sí deben incluirse los tributos directamente vinculados a la adquisición del inmueble, como es el caso del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA).

En consecuencia, se impone también la desestimación de la presente alegación.

Por lo expuesto,

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda DESESTIMAR la presente reclamación, confirmando el acto impugnado.