

## **ASUNTO: FISCALIDADE DOS DEREITOS DE SUPERFICIE**

Por parte da Axencia Estatal da Administración Tributaria (=en diante, AEAT) está a realizarse procedementos de comprobación de IVE respecto dos dereitos de superficie constituídos sobre parcelas de monte de titularidade veciñal, procedementos que se centran sobre os 4 últimos exercicios fiscais que non se atopan prescritos.

A AEAT xustifica a súa actuación con base en diferentes Consultas Vinculantes da Dirección Xeral de Tributos, entre outras, CV 2297/2015, do 22 de xullo de 2015, na que sinala que os dereitos de superficie constitúen operacións de tracto sucesivo asimilables ao arrendamento, cuxa contraprestación estará constituída polo pagamento de canons periódicos e pola reversión da edificación.

Desta maneira, a AEAT considera que como esa edificación vai reverter no patrimonio das Comunidades de Montes ao remato do contrato, estas deberán ir tributando pola parte que adquiren como un rendemento en especie, de modo que, considerando os contratos de dereitos de superficie como contratos de longa duración sinala que o momento da súa devindicación é o 31 de decembro de cada ano pola parte proporcional do valor da edificación que haberá de reverter no futuro.

Para a determinación do valor da edificación utilizan un “Valor Inicial” que se determina conforme os Módulos de Construción contidos no Real Decreto 1020/1993, do 25 de xuño, polo que se aproban as Normas Técnicas de Valoración e o Cadro Marco de Valores do Solo e das construcións, de modo que, aplicando os coeficientes de antigüidade contidos na propia norma obteñen un “valor residual” que é o valor que se supón que terá a nave no momento da finalización do contrato de superficie.

Sobre este “Valor Residual” e tendo en conta o prazo de duración do contrato de superficie determinan a renda anual que opera como base imponible sobre a que se calcula o IVE correspondente, IVE que deberá ser facturado durante toda a duración do contrato de superficie.

Sentado o modo de proceder da AEAT respecto desta comprobación de IVE polos contratos de superficie, o certo é que consideramos que en ningún caso deberíamos tributar anualmente por este concepto de “dereito de reversión” da edificación

Iso é debido a que descoñecemos, por unha banda, se ao termo do contrato esta edificación vai existir, pode acontecer que durante a vixencia do contrato a edificación desapareza por culpa dunha expropiación na que curiosamente o prezo xusto págaselle ao dono da edificación e non ao titular do solo, incendio ou que o propio titular do dereito de superficie derrúbea para construír unha nova nave que finalmente non materialice por falta de fondos económicos.

Do mesmo xeito, descoñecemos en que estado de conservación entregaránola, de modo que, con case total seguridade esa nave deba tirarse por falta de mantemento ou porque non lle satisfai funcionalmente á nova persoa que se subroga na dispoñibilidade da parcela.

Desta forma, consideramos que a do imposto debería atrasarse ao momento da “entrega” do edificado ao dono do solo, sendo nese momento cando se valore a edificación, se é que existe, e tribútese polo valor “obxectivo” xa sexa por IVE, nos supostos de “investimento do suxeito pasivo”, ou por ITP, tendo en conta que as segundas entregas non tributan por IVE.

Este atraso da devindicación do imposto ao momento da “entrega” ten a súa lóxica xa que se no momento da extinción do contrato non existe a edificación, xa sexa por unha expropiación, incendio ou demolición do construído, non se produciría a realización do feito imponible do imposto e, en consecuencia, non estaría o dono do solo obrigado a tributar por IVE coma se acontece nos supostos que nos expón a AEAT.

Por conseguinte, ten toda a súa lóxica atrasar a devindicación do imposto ao momento en que se pon a edificación a disposición do dono do solo, como así acontece, por exemplo, nos contratos de compravenda suspensiva nos que se atrasa a devindicación do imposto ao momento en que se cumpre a condición se é que se cumpre.

Aparte da nosa de desconformidade co momento en que se entende realizado o feito imponible do imposto, tampouco estamos consonte o sistema de valoración das edificacións que realiza a Administración, considerando que cos coeficientes que utiliza en base ao RD 1020/1993 as edificacións unicamente se depreciarían un 40 % ao termo dos contratos, de modo que, os valores residuais que se utilizan para determinar a base imponible seguen sendo bastante elevados.

Por todo iso, defendemos que para a determinación deste valor debería estarse, en primeiro lugar, ao propio “Valor Declarado” entre as partes, valor que operaría como “Inicial” e que habería que ir depreciando en atención á vida útil da edificación e a duración do contrato de superficie.

Subsidiariamente, debería determinarse o valor das construcións conforme os criterios valorativos contidos no Real Decreto Lexislativo 7/2015, do 30 de outubro, polo que se aproba o texto refundido da Lei de Solo e Rehabilitación Urbana, completada polo Real Decreto 1492/2011, do 24 de outubro, polo que se aproba o

Regulamento de valoración da Lei de Solo, normativa que regula expresamente o dereito de superficie e que, á parte de regular como deben valorarse as construcións, contén uns coeficientes de antigüidade que se axustan máis á realidade “obxectiva” do valor das edificacións cando se aproximan ao cabo da súa vida útil, influíndo na determinación da base imponible que opera como cálculo do IVE.

En conclusión, atopámonos ante un grave problema na medida que a AEAT actúa sobre os exercicios non prescritos e xa non é posible emitir estas facturas con IVE aos superficiarios, agás que estes últimos asúmanas voluntariamente, o cal é bastante improbable cando nos atopamos ante exercicios superiores a 1 ano.

Do mesmo xeito, cremos que esta comprobación do IVE é o punto de partida dunha actividade fiscalizadora das AEAT respecto das Comunidades de Montes, sendo o seguinte problema que se nos expoña o do Imposto de Sociedades respecto das rendas que operan como Base Imponible do Imposto do IVE.

Por todo iso débese centrar todo este debate en atrasar o momento da devindicación do imposto ao momento en que se fai entrega do edificado, momento en que se deberá valorar o estado e funcionalidade do inmovible que se entrega ao titular do solo e tributar polo valor que se declare