

# La tributación del cambio de uso de inmuebles

Es habitual que un inmueble inicialmente concebido para un uso determinado acabe siendo utilizado para un uso distinto. Este cambio de uso debe ser inscrito en el correspondiente Registro de la Propiedad, para lo que es necesario otorgar una escritura documentándolo.



**Luis Alaix  
y Elena del Val**  
abogados del área  
de Derecho Fiscal de  
BROSETA

1. Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados
2. Tributación de cambio de uso de un inmueble

Desde un punto de vista tributario, tienen que cumplirse tres requisitos para que un determinado documento se encuentre sujeto a la cuota gradual del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados (“**AJD**”): (i) que se trate de la primera copia de una escritura o acta notarial; (ii) que contenga actos o contratos inscribibles en los Registros de la Propiedad, Mercantil, de la Propiedad Industrial y de Bienes Muebles; no sujetos al Impuesto sobre Sucesiones o Donaciones o a cualquier otra modalidad del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales; y (iii) que tenga por objeto cantidad o cosa valuable.

En el caso de una escritura de cambio de uso de un inmueble es pacífico que se cumplen los dos primeros requisitos. No obstante, no es igualmente pacífico si este tipo

de escrituras tiene o no contenido valuable, existiendo pronunciamientos doctrinales y jurisprudenciales contradictorios y dispares.

A continuación, reseñamos aquellos que consideramos más relevantes sobre esta cuestión:

- i. *Consulta Vinculante de la Dirección General de Tributos número V1948/2014, de 17 de julio de 2014, en la que se concluye lo siguiente:*

*“La escritura de cambio de uso de locales a viviendas deberá tributar por Actos Jurídicos Documentados al reunir todos los requisitos del artículo 31.2: ser primera escritura, ser inscribible, no estar sujeto al*



*Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ni a los conceptos de Transmisiones Patrimoniales Onerosas ni Operaciones Societarias del ITP y AJD y tener contenido valuable. Respecto a si el cambio de uso tiene contenido valuable, resulta claro que sí es así, ya que el cambio de uso implica un inmediato cambio del valor catastral. El contenido valuable será el propio bien objeto de cambio de uso, siendo la base imponible el valor de los inmuebles que se convierten en viviendas.”*

ii. *Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid número 249/2014, de 21 de febrero de 2014, que, recogiendo el criterio del Tribunal Eco-*

*nómico – Administrativo Regional de Madrid en su Resolución de 23 de julio de 2010, establece lo que sigue:*

*“Constituyen supuestos de no sujeción todos aquellos actos y contratos en los que, si bien la realidad sobre la que versan son bienes y derechos patrimoniales (inmuebles, acciones, sociedades, etc.), sin embargo, carecen de contenido económico directo, entre ellos, las escrituras públicas de cambio de destino o uso de fincas (garaje a local, o de local a vivienda), como sucede en el caso de autos.”*

iii. *Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía número 1166/2016, de 8 de noviembre de*

*“Respecto a si el cambio de uso tiene contenido valuable, resulta claro que sí es así, ya que el cambio de uso implica un inmediato cambio del valor catastral”*

*“La escritura sirve a los efectos de poner de manifiesto la realización de aquellas obras, cuya valoración debe en consecuencia constituirse en parámetro o base imponible del impuesto devengado como consecuencia de su extensión y levantamiento”*

*2016, en la que se trata un caso de formalización en escritura pública de una reforma y cambio de uso de tres viviendas a local comercial y cuyo fallo es el siguiente:*

*“En la medida que sin perjuicio de la mención contenida a modo de título en la escritura notarial, el supuesto que en ella se describe constituye una obra nueva, como asimismo se indica en la escritura al declarar la realización de aquellas obras de adaptación de los inmuebles relacionados para su adaptación al uso de local comercial para la actividad de supermercado -valorándose las mismas como tales-. La escritura en definitiva sirve a los efectos de poner de manifiesto la realización de aquellas obras, cuya valoración debe en consecuencia constituirse en parámetro o base imponible del impuesto devengado como consecuencia de su extensión y levantamiento. Y, por otra parte, considerando que la valoración de la que se sirve la Administración, al partir de la anterior premisa, lleva a cabo un cálculo del valor del edificio*

*terminado e incorporado al activo de la entidad mercantil; extremo, como se ha expuesto, ajeno a la manifestación de capacidad económica que pretende ser gravada con arreglo a esta modalidad impositiva.”*

En consecuencia, teniendo en cuenta los criterios contenidos en (i) la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, que establece que el cambio de uso de un inmueble es un acto no sujeto a AJD y (ii) la del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía,<sup>1</sup> puede defenderse que la escritura en la que se documente el cambio de uso no debería estar sujeta a AJD.

No obstante, no puede descartarse que, los órganos encargados de la aplicación de los tributos consideren que dicha escritura de cambio de uso sí tiene contenido valuable y exigieran el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados, al tipo aplicable en la comunidad autónoma en la que se encuentre localizado el mismo.

Existiendo este riesgo, los contribuyentes pueden optar por seguir una interpretación todavía controvertida y considerar no sujeta a tributación dicho cambio de uso o, por el contrario, seguir una opción más prudente consistente en liquidar el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados por el cambio de uso y, con posterioridad, impugnar la autoliquidación, solicitando la devolución de ingresos indebidos. De esta manera se evitaría el pago, por una parte, de los intereses de demora y, en su caso, de la sanción que se pudiera imponer, en el supuesto de que los tribunales acabaran rechazando la no sujeción de este tipo de escrituras.

Por último, también debe tenerse en cuenta que, aun en el supuesto de que concluyéramos que estas escrituras sí se encuentran sujetas a tributación por la cuota gradual del AJD, la determinación de la base imponible tampoco es una cuestión pacífica, pues hay pronunciamientos doctrinales que conside-



<sup>1</sup> No olvidemos que, en la medida en que si en una misma escritura se contienen varias convenciones sujetas a AJD, se debería liquidar AJD por cada una de ellas. Por tanto, de la lectura de la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, en la que se analiza la tributación de una escritura en la que se recogía un cambio de uso y una declaración de obra nueva y en la que se concluye que dicha escritura tributa únicamente por la declaración de obra nueva, podemos concluir que, si una escritura únicamente recoge un cambio de uso, no debería estar sujeta a AJD.

ran que la misma debe ser el valor total del inmueble, mientras que otros consideran que debe ser el incremento de valor que supone el cambio de uso.

## Conclusiones

Aun existiendo disparidad de criterios doctrinales y jurisprudenciales al respecto, podría defenderse, sobre la base de, entre otras, la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 21 de febrero de 2014, que la escritura de cambio de uso de un inmueble no se encuentra sujeta a tributación, por carecer esta escritura de contenido valuable.

No obstante, no puede descartarse que los órganos encargados de la aplicación de los tributos consideren que la escritura de cambio de uso de un inmueble sí tiene contenido valuable y, por tanto, exigieran el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados, al tipo aplicable en la comunidad autónoma en la que se encuentre localizado el inmueble.

Existiendo este riesgo, los contribuyentes pueden optar por seguir una interpretación todavía controvertida y considerar no sujeta a tributación dicho cambio de uso o, por el contrario, seguir una opción prudente consistente en liquidar el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados por el cambio de uso y, con posterioridad, impugnar la autoliquidación, solicitando la devolución de ingresos indebidos. De esta manera se evitaría el pago, por una parte, de los intereses de demora y, en su caso, de la sanción que se pudiera imponer, en el supuesto de que los tribunales acabaran rechazando la no sujeción de este tipo de escrituras.

En cualquier caso, consideramos que, al existir argumentos para defender la no sujeción al Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados de las escrituras de cambio de uso de un inmueble, merece la pena, al menos, seguir la vía de la impugnación de la autoliquidación. ●

*“Los contribuyentes pueden optar por seguir una opción más prudente consistente en liquidar el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados por el cambio de uso y, con posterioridad, impugnar la autoliquidación, solicitando la devolución de ingresos indebidos”*

**Fiscal & Laboral** al día

SUSCRIPCIÓN A FISCAL & LABORAL DIGITAL POR 99€/AÑO.  
ACCESO ILIMITADO A LA WEB DE FISCAL & LABORAL.



### CUMPLIMENTE LOS DATOS

Razón social			NIF	
Apellidos			Nombre	
Dirección		Número	C.P	Población
Provincia		Teléfono	Móvil	
Email			Fax	
Nº Cuenta			Firma	
Entidad	Oficina	Control	Nº Cuenta	

En cumplimiento con lo dispuesto en la Ley 15/1999, de 13 de Diciembre, de Protección de datos de Carácter Personal, le informamos de que los datos facilitados formarán parte de los ficheros titularidad de Difusión Jurídica y Temas de Actualidad, S.L., inscritos en el registro General de Protección de Datos, cuyos fines son la gestión de nuestra relación comercial y administrativa, así como el envío, a través de cualquier medio, de información acerca de los productos de la compañía que creamos puedan ser de su interés. Así mismo, y para el exclusivo cumplimiento de las mismas finalidades, informamos que con los datos facilitados, nos presta su autorización para su comunicación a la empresa del mismo grupo conocida como Instituto Superior de Derecho y Economía. Usted puede ejercitar los derechos de acceso, rectificación, cancelación y oposición respecto a sus datos personales dirigiendo una comunicación por escrito a Difusión Jurídica y Temas de Actualidad, S.L. C/ Recoletos 6, 28015 Madrid, o a la siguiente dirección de correo electrónico: [datos@difusionjuridica.es](mailto:datos@difusionjuridica.es).

\* I.V.A. no incluido.

No deseo recibir comunicaciones a través del e-mail