

BASE DE DATOS DE [NORMACEF](#)

Referencia: NFC056672

DGT: 03-11-2015

N.º CONSULTA VINCULANTE: V3387/2015

SUMARIO:

IIVTNU. Naturaleza y hecho imponible. Devengo. Una herencia está sujeta a condición suspensiva. Mientras que de la condición suspensiva a la que está sujeta la herencia no se derive la transmisión de un inmueble no se devengará el impuesto y, en consecuencia, no existirá obligación de presentar la declaración. En el caso de que dicha condición se cumpla y se transmita el inmueble se originará el devengo del impuesto. Si se cumple la condición, se transmite el inmueble a un tercero adjudicándose el importe dinerario obtenido de la transmisión a los legatarios. En este caso estamos ante la transmisión a título oneroso y por causa de muerte y el sujeto pasivo en este caso será el transmitente y el plazo para presentar la declaración será de seis meses prorrogables hasta un año a solicitud del sujeto pasivo. La base se determinará teniendo en cuenta el valor del terreno en el momento del devengo que será la fecha de del otorgamiento de la escritura que documente la transmisión, a menos que de ella se dedujera lo contrario. **Exenciones y bonificaciones.** *Institución benéfica o benéfico-docente.* En el caso de que no se cumpla la condición y, por tanto, se transmita el inmueble a una entidad sin fines lucrativos se origina el devengo del impuesto y el sujeto pasivo será la entidad adquirente, al tratarse de una transmisión operada a título lucrativo, si bien podrá encontrarse exenta del impuesto cuando se trate de una institución que tenga la calificación de benéfica o benéfico-docente.

PRECEPTOS:

RDLeg 2/2004 (TRLHL), arts. 104 a 110.

Ley 49/2002 (Régimen Fiscal de entidades sin fines lucrativos y de incentivos fiscales al Mecenazgo), art. 15.

Descripción sucinta de los hechos:

Herencia sujeta a una condición suspensiva, en virtud de la cual se derivan dos alternativas posibles:

- Si se cumple la condición, se transmite el inmueble a un tercero adjudicándose el importe dinerario obtenido de la transmisión a los legatarios.
- Si no se cumple la condición, se transmite en este caso el inmueble a una entidad sin ánimo de lucro

Cuestión planteada:

La consultante plantea en relación a la operación descrita, las siguientes cuestiones en el ámbito del IIVTNU:

a) Si, en tanto el objeto del legado como la condición de legatario queda en suspenso a expensas de determinados hitos (la transmisión o no por el albacea del inmueble en un plazo determinado), ¿existe alguna obligación tributaria relativa al IIVTNU a cumplir, bien por el albacea, bien por los legatarios o por las entidades sin fines lucrativos, durante el plazo de pendencia de dicha situación?

b) Para el supuesto de que se lleve a cabo la transmisión del inmueble por el albacea a un tercero en el plazo y condiciones establecidas:

- ¿Si el plazo de declaración-liquidación del IIVTNU devengado con motivo de la transmisión por el albacea del hotel será el de 30 días hábiles desde que se produzca tal transmisión previsto para las transmisiones inter-vivos?

- ¿Sobre quién recae la obligación adicional de comunicación al ayuntamiento de la realización de la operación prevista en el artículo 110.6 del TRLRHL, y con qué plazo cuenta para ello?

- ¿Si para determinar la base imponible del IIVTNU derivada de la transmisión del inmueble por el albacea a un tercero, deberá atenderse a la fecha de otorgamiento de la escritura pública de compraventa, esto es, el valor catastral y el periodo de permanencia del inmueble en el patrimonio de la transmitente?

- ¿Qué en caso de cumplirse la condición suspensiva, el sujeto pasivo que debe liquidar el IIVTNU será la causante representada por el albacea, correspondiendo en ese caso a sus herederos y legatarios el pago de la deuda con cargo al caudal hereditario percibido, reduciendo el mismo?

c) Para el supuesto de que no se lleve a cabo la transmisión del inmueble en el plazo y condiciones establecidas, y por tanto, se perfeccione el legado a favor de las entidades sin fines lucrativos:

- ¿Si no habiendo los hijos adquirido por título alguno ni en momento alguno la propiedad del inmueble, deberían cumplir con cualquier tipo de obligación material o formal en relación con el IIVTNU?

- ¿Perfeccionado el legado del inmueble a favor de las entidades sin fines lucrativos, serán éstas las que ostenten la condición de sujeto pasivo del IIVTNU y, en consecuencia, será de aplicación la exención subjetiva prevista en el artículo 105 del TRLRHL?

- ¿Si existe la obligación por parte de algún obligado tributario de realizar la comunicación de la realización del hecho imponible al Ayuntamiento prevista en el artículo 110.6 del TRLRHL?

Contestación:

El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU) se encuentra regulado en los artículos 104 a 110 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL), aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo.

Así, el apartado 1 del artículo 104 del TRLRHL establece que:

“El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana es un tributo directo que grava el incremento de valor que experimenten dichos terrenos y se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos.”

Disponiendo a continuación el resto de apartados de este mismo precepto los supuestos de no sujeción:

“2. No está sujeto a este impuesto el incremento de valor que experimenten los terrenos que tengan la consideración de rústicos a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles. En consecuencia con ello, está sujeto el incremento de valor que experimenten los terrenos que deban tener la consideración de urbanos, a efectos de dicho Impuesto sobre Bienes Inmuebles, con independencia de que estén o no contemplados como tales en el Catastro o en el padrón de aquél. A los efectos de este impuesto, estará asimismo sujeto a éste el incremento de valor que experimenten los terrenos integrados en los bienes inmuebles clasificados como de características especiales a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

3. No se producirá la sujeción al impuesto en los supuestos de aportaciones de bienes y derechos realizadas por los cónyuges a la sociedad conyugal, adjudicaciones que a su favor y en pago de ellas se verifiquen y transmisiones que se hagan a los cónyuges en pago de sus haberes comunes.

Tampoco se producirá la sujeción al impuesto en los supuestos de transmisiones de bienes inmuebles entre cónyuges o a favor de los hijos, como consecuencia del cumplimiento de sentencias en los casos de nulidad, separación o divorcio matrimonial, sea cual sea el régimen económico matrimonial.

4. (...).”

Por su parte, los apartados 1 y 4 del artículo 109 del TRLRHL señalan respectivamente que:

“1. El impuesto se devenga:

a) Cuando se transmita la propiedad del terreno, ya sea a título oneroso o gratuito, entre vivos o por causa de muerte, en la fecha de la transmisión.

b) Cuando se constituya o transmita cualquier derecho real de goce limitativo del dominio, en la fecha en que tenga lugar la constitución o transmisión.”

“4. En los actos o contratos en que medie alguna condición, su calificación se hará con arreglo a las prescripciones contenidas en el Código Civil. Si fuese suspensiva no se liquidará el impuesto hasta que ésta se cumpla. Si la condición fuese resolutoria, se exigirá el impuesto desde luego, a reserva, cuando la condición se cumpla, de hacer la oportuna devolución según la regla del apartado anterior.”

De lo que se desprende que habrá que estar a lo dispuesto en la condición suspensiva al objeto de liquidar el impuesto, de tal forma que, mientras de esta no se derive la transmisión de un inmueble en los términos expuestos en el artículo 104 del TRLRHL, no se devengará el impuesto y, en consecuencia, no existirá obligación de presentar la declaración a la que se refiere el artículo 110 del TRLRHL.

En relación al primero de los escenarios previstos, en el que se plantea el supuesto de que se cumpla la condición suspensiva establecida y se transmita en consecuencia el inmueble, hay que señalar en primer lugar, que en este caso se originará el devengo del impuesto.

Para la determinación del sujeto pasivo del impuesto habrá que estar a lo que dispone el artículo 106 del TRLRHL:

“1. Es sujeto pasivo del impuesto a título de contribuyente:

a) En las transmisiones de terrenos o en la constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio a título lucrativo, la persona física o jurídica, o la entidad a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que adquiera el terreno o a cuyo favor se constituya o transmita el derecho real de que se trate.

b) En las transmisiones de terrenos o en la constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio a título oneroso, la persona física o jurídica, o la entidad a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que transmita el terreno, o que constituya o transmita el derecho real de que se trate.

2. En los supuestos a que se refiere el párrafo b) del apartado anterior, tendrá la consideración de sujeto pasivo sustituto del contribuyente, la persona física o jurídica, o la entidad a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que adquiera el terreno o a cuyo favor se constituya o transmita el derecho real de que se trate, cuando el contribuyente sea una persona física no residente en España.”.

De la redacción de la condición establecida se desprende que la transmisión en el supuesto de que se cumpla la misma se realiza a título oneroso y por causa de muerte. En consecuencia, el sujeto pasivo en este caso será el transmitente y el plazo para presentar la declaración será de seis meses prorrogables hasta un año a solicitud del sujeto pasivo, de acuerdo con lo que establece la letra b) del apartado 2 del artículo 110 del TRLRHL.

El cumplimiento de la obligación tributaria a la que se refiere el párrafo anterior se efectuará de conformidad con lo que dispone el artículo 39 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria:

“1. A la muerte de los obligados tributarios, las obligaciones tributarias pendientes se transmitirán a los herederos, sin perjuicio de lo que establece la legislación civil en cuanto a la adquisición de la herencia.

Las referidas obligaciones tributarias se transmitirán a los legatarios en las mismas condiciones que las establecidas para los herederos cuando la herencia se distribuya a través de legados y en los supuestos en que se instituyan legados de parte alícuota.

En ningún caso se transmitirán las sanciones. Tampoco se transmitirá la obligación del responsable salvo que se hubiera notificado el acuerdo de derivación de responsabilidad antes del fallecimiento.

2. No impedirá la transmisión a los sucesores de las obligaciones tributarias devengadas el hecho de que a la fecha de la muerte del causante la deuda tributaria no estuviera liquidada, en cuyo caso las actuaciones se entenderán con cualquiera de ellos, debiéndose notificar la liquidación que resulte de dichas actuaciones a todos los interesados que consten en el expediente.

3. Mientras la herencia se encuentre yacente, el cumplimiento de las obligaciones tributarias del causante corresponderá al representante de la herencia yacente.

Las actuaciones administrativas que tengan por objeto la cuantificación, determinación y liquidación de las obligaciones tributarias del causante deberán realizarse o continuarse con el representante de la herencia yacente. Si al término del procedimiento no se conocieran los herederos, las liquidaciones se realizarán a nombre de la herencia yacente.

Las obligaciones tributarias a que se refiere el párrafo anterior y las que fueran transmisibles por causa de muerte podrán satisfacerse con cargo a los bienes de la herencia yacente.”.

Tal y como establece el artículo 107 del TRLRHL, la base imponible del IIVTNU estará constituida por el incremento del valor de los terrenos, puesto de manifiesto en el momento del devengo y experimentado a lo largo de un período máximo de 20 años.

A efectos de la determinación de la base imponible, habrá de tenerse en cuenta el valor del terreno en el momento del devengo, de acuerdo con lo previsto en los apartados 2 y 3 del artículo 107 del TRLRHL, y el porcentaje que corresponda en función de lo previsto en su apartado 4.

En cuanto a la determinación del devengo, en el caso de transmisiones de bienes inmuebles con otorgamiento de escritura pública, será la fecha de dicho otorgamiento la que determine el devengo, a menos que de la escritura se dedujera lo contrario.

Por último, la obligación de comunicación a la que se refiere el apartado 6 del artículo 110 del TRLRHL recaerá en este caso, al tratarse de una transmisión a título oneroso, en el adquirente del inmueble.

Por lo que respecta al segundo de los escenarios previstos, es decir, que no se cumpla la condición y, por tanto, se transmita el inmueble a una entidad sin fines lucrativos, en este caso, al igual que en el anterior, hay que señalar primeramente que se origina el devengo del impuesto.

En cuanto a la determinación del sujeto pasivo, de acuerdo con la normativa anteriormente transcrita será la entidad adquirente, al tratarse de una transmisión operada a título lucrativo, si bien podrá encontrarse exenta del impuesto cuando se trate de una institución que tenga la calificación de benéfica o benéfico-docente, de conformidad con la letra c) del apartado 2 del artículo 105 del TRLRHL.

En este sentido, el primer párrafo del apartado 3 del artículo 15 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, dispone lo siguiente:

“Estarán exentos del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana los incrementos correspondientes cuando la obligación legal de satisfacer dicho impuesto recaiga sobre una entidad sin fines lucrativos.”.

Por último, no existirá la obligación de comunicación a la que se refiere el apartado 6 del artículo 110 del TRLRHL en este caso, al tratarse de una transmisión lucrativa por causa de muerte.

Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.