

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFC064066

DGT: 02-03-2017

N.º CONSULTA VINCULANTE: V0549/2017

SUMARIO:

IIVTNU. Sujeto pasivo. *Persona que se obliga al pago del impuesto mediante un contrato de arrendamiento financiero inmobiliario.* Se formaliza un contrato de arrendamiento financiero inmobiliario entre una persona como adquirente/compradora y una entidad financiera en el que se hace constar que al ejercitarse la opción de compra será de cargo de la adquirente el pago del IIVTNU. La condición de sujeto pasivo, como elemento subjetivo de la obligación tributaria, no puede ser alterada por actos o convenios de los particulares, no produciendo tales actos o contratos efectos ante la Administración tributaria y sin perjuicio de las consecuencias jurídico-privadas de los mismos. Por lo tanto, la Administración tributaria competente, a la hora de exigir el IIVTNU, tendrá que dirigir su acción al sujeto pasivo de este impuesto. Aunque el sujeto pasivo del impuesto sea la entidad bancaria transmitente, la adquirente se encuentra legitimada pues efectivamente paga el impuesto para recurrir contra la liquidación del citado IIVTNU, puesto que sus intereses legítimos y directos resultan afectados por esta liquidación [Vid. STS de 13 de mayo de 2010, en recurso de casación para unificación de la doctrina nº 296/2005 (NFJ038990)].

PRECEPTOS:

RDLeg. 2/2004 (TR LHL), arts. 14, 104 a 110.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 17, 223 y 232 y disp. adic. cuarta.

Descripción sucinta de los hechos:

Se formaliza un contrato de arrendamiento financiero inmobiliario entre la consultante y una entidad financiera en el que se hace constar que al ejercitarse la opción de compra será de cargo de la adquirente/compradora el pago del IIVTNU.

Cuestión planteada:

¿Se encuentra legitimada la consultante como adquirente/compradora que efectivamente paga el impuesto para recurrir contra la liquidación del citado IIVTNU (con independencia de que el carácter de sujeto pasivo del impuesto corresponda a la entidad bancaria transmitente)?

Contestación:

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

El artículo 104 del TRLRHL regula, en su apartado 1, la naturaleza y el hecho imponible del impuesto, estableciendo 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.”

Por tanto, para que se produzca el hecho imponible del impuesto deben darse dos condiciones simultáneas:

- Que se produzca un incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana en los términos que señala el TRLRHL.
- Que el mencionado incremento se produzca como consecuencia de una transmisión de tales terrenos, o de la constitución o transmisión de derechos reales sobre los mismos.

Por otro lado, la determinación del sujeto pasivo se efectúa de acuerdo con lo que establece el artículo 106 del TRLRHL, el cual dispone lo siguiente:

“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.”

Por su parte, el artículo 17.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributario (LGT) establece que: “Los elementos de la obligación tributaria no podrán ser alterados por actos o convenios de los particulares, que no producirán efectos ante la Administración, sin perjuicio de sus consecuencias jurídico-privadas.”

Del precepto transcrito se deduce que la condición de sujeto pasivo, como elemento subjetivo de la obligación tributaria, no puede ser alterada por actos o convenios de los particulares, no produciendo tales actos o contratos efectos ante la Administración tributaria y sin perjuicio de las consecuencias jurídico-privadas de los mismos.

Por lo tanto, la Administración tributaria competente, a la hora de exigir el IIVTNU, tendrá que dirigir su acción al sujeto pasivo de este impuesto, sujeto pasivo regulado en el artículo 106 del TRLRHL anteriormente transcrito.

Sin perjuicio de lo anterior y centrándonos ya en la cuestión concreta planteada por la consultante relativa a si se encuentra legitimada para impugnar la liquidación del IIVTNU, señalar que el artículo 14.2 del TRLRHL dispone en la letra d) lo siguiente:

“Legitimación.-Podrán interponer el recurso de reposición:

1.º Los sujetos pasivos y, en su caso, los responsables de los tributos, así como los obligados a efectuar el ingreso de derecho público de que se trate.

2.º Cualquiera otra persona cuyos intereses legítimos y directos resulten afectados por el acto administrativo de gestión.”

Por su parte, el apartado 3 del artículo 223 de la LGT señala en relación al recurso de reposición:

“A los legitimados e interesados en el recurso de reposición les serán aplicables las normas establecidas al efecto para las reclamaciones económico-administrativas.”

Señalando la letra d) del apartado 2 del artículo 232 que no estarán legitimados para promover las reclamaciones económico-administrativas: “Los que asuman obligaciones tributarias en virtud de pacto o contrato.”

No obstante lo anterior, el apartado 1 de la disposición adicional cuarta de la LGT establece en relación a las normas relativas a las Haciendas Locales lo siguiente:

“La normativa aplicable a los tributos y restantes ingresos de derecho público de las entidades locales en materia de recurso de reposición y reclamaciones económico-administrativas será la prevista en las disposiciones reguladoras de las Haciendas Locales.”

De lo que se desprende que se encontrará legitimada para interponer recurso de reposición en el ámbito de los tributos locales cualquier persona cuyos intereses legítimos y directos resulten afectados por el acto de liquidación dictado.

En este sentido, por su claridad, es importante citar lo que dispone la sentencia del Tribunal Supremo de 13 de mayo de 2010 en su fundamento de derecho cuarto:

“(…) Con todo, ciertamente, en las tres sentencias de contraste subyace el problema de la legitimación para impugnar las liquidaciones correspondientes y poder acceder a la jurisdicción contenciosa administrativa, de quien por pacto o contrato asume la carga tributaria; pero en todas lo que se hace es recordar y aplicar estrictamente la doctrina configuradora del alcance y extensión del interés legítimo y la consecuente legitimación activa en la configuración constitucional general en torno a la interpretación del artº 24 de la CE, y desde luego, desde esta perspectiva, el tercero que se compromete y paga una carga tributaria que no le corresponde legalmente, difícilmente se le puede negar que posea un interés directo, propio, cualificado y específico, en definitiva un interés legítimo.

La delimitación constitucional del derecho a la tutela judicial efectiva, artº 24.1 de la CE, viene a imponer a los tribunales la obligación de interpretar con amplitud las fórmulas que las leyes procesales utilicen en orden a la atribución de legitimación activa para acceder a los procesos judiciales, pero su conformación legal permite limitaciones siempre que no sean arbitrarias, irrazonables o desproporcionadas.

Mas la diferencia fundamental que distingue al supuesto de la sentencia de instancia de las de contraste, es la modulación que a la doctrina en general sobre el interés legítimo y la consecuente legitimación aporta el artº 167 de la LGT (actual artículo 232.2 de la LGT) y la normativa tributaria.

Así es, la referencia y aplicación del artº 167 de la LGT, es lo que marca diferencias entre el supuesto de la sentencia de instancia y los del resto de las sentencias de contraste.

(…)”

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.