

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFC068878

DGT: 09-05-2018

N.º CONSULTA VINCULANTE: V1189/2018

SUMARIO:

IRPF. Ganancias y pérdidas patrimoniales. Ganancias patrimoniales. Supuestos incluidos. Pérdidas patrimoniales. Supuesto incluidos. Imputación temporal. Reglas especiales. Cantidades pendientes de resolución judicial. *Accesión invertida o inversa.* La transmisión de un terreno derivada de un procedimiento judicial en el que se determina la accesión invertida sobre aquel, dará lugar a una ganancia o pérdida patrimonial, que se cuantifica por la diferencia entre los valores de adquisición y transmisión de los elementos patrimoniales. La misma procederá imputarla al período impositivo en que ha adquirido firmeza la sentencia que cuantifica el importe a percibir por la accesión invertida.

PRECEPTOS:

Ley 35/2006 (Ley IRPF), arts. 33, 34 y 35 y disp. trans. novena.

Descripción sucinta de los hechos:

Según indica el consultante en su escrito, una parte de una finca de su propiedad ha sido objeto de una accesión invertida o inversa, lo que ha dado lugar a un procedimiento judicial en el que se ha fijado en favor del consultante el derecho a percibir el valor determinado para el terreno afectado más una indemnización.

Cuestión planteada:

Tributación en el IRPF del importe percibido.

Contestación:

Desde la configuración doctrinal y jurisprudencial (que tiene como origen una sentencia del Tribunal Supremo de 30 de junio de 1923, desarrollada sistemáticamente por la de 31 de mayo de 1949, seguida por las de 16 marzo 1959, 2 diciembre 1960, confirmada y completada con la de 17 junio 1961 que precisa el ámbito de aplicación y los requisitos de la figura, siendo mantenida con posterioridad, como demuestran las de 26 febrero y 17 junio 1971, en cuanto constitutiva de una auténtica doctrina legal, que debe ser respetada, así se expresa en la sentencia del mismo tribunal de 15 de junio de 1981) de la accesión invertida o inversa —también denominada construcción extralimitada— como una modalidad de accesión en la cual el dueño del terreno edifica en suelo que es en parte propio y en parte ajeno, reconociéndose al edificante de buena fe el derecho a hacer suyo el suelo invadido por lo edificado mediante el pago de su precio, se plantea por el consultante la tributación del importe percibido por la accesión invertida de unos terrenos de su propiedad.

El artículo 33.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de los no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE del día 29), define las ganancias y pérdidas patrimoniales como "las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición del aquél, salvo que por esta Ley se califiquen como rendimientos".

Evidentemente, con esta configuración, la transmisión de un terreno derivada de un procedimiento judicial en el que se determina la accesión invertida sobre aquel, dará lugar a una ganancia o pérdida patrimonial, variación cuyo importe se calculará de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 34 y siguientes de la Ley del Impuesto: diferencia entre los valores de adquisición y transmisión, tal como establece el apartado 1.a) del referido artículo 34, que cuantifica el importe de las ganancias o pérdidas patrimoniales procedentes de transmisiones onerosas o lucrativas en "la diferencia entre los valores de adquisición y transmisión de los elementos patrimoniales".

La determinación de los valores de adquisición y transmisión se recoge en el artículo 35 de la misma ley, configurándose de la siguiente forma:

“1. El valor de adquisición estará formado por la suma de:

- a) El importe real por el que dicha adquisición se hubiera efectuado.
- b) 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.

En las condiciones que reglamentariamente se determinen, este valor se minorará en el importe de las amortizaciones.

2. El valor de transmisión será el importe real por el que la enajenación se hubiese efectuado. De este valor se deducirán los gastos y tributos a que se refiere la letra b) del apartado 1 en cuanto resulten satisfechos por el transmitente.

Por importe real del valor de enajenación se tomará el efectivamente satisfecho, siempre que no resulte inferior al normal de mercado, en cuyo caso prevalecerá éste”.

Por su parte, la disposición transitoria novena de la Ley 35/2006 establece un régimen transitorio para las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas, o desafectados con más de tres años de antelación a la fecha de su transmisión, que hubieran sido adquiridos antes del 31 de diciembre de 1994, circunstancia que parece ser concurre en el presente caso, pues en el escrito de consulta se indica que la finca afectada por accesión fue adquirida el 21 de agosto de 1987.

Dicho régimen transitorio prevé una reducción sobre la parte de la ganancia patrimonial generada con anterioridad a 20 de enero de 2006, entendiéndose por tal, la parte de la ganancia patrimonial que proporcionalmente corresponda al número de días transcurridos entre la fecha de adquisición y el 19 de enero de 2006, ambos inclusive, respecto del número total de días que hubiera permanecido en el patrimonio del contribuyente.

Para la aplicación de la reducción, se calculará el valor de transmisión de todos los elementos patrimoniales transmitidos (desde el 1 de enero de 2015 hasta la fecha de transmisión del elemento patrimonial) a cuya ganancia patrimonial el contribuyente le hubiera aplicado lo establecido en esta disposición, y se operará en función de este cálculo de la forma siguiente:

a) Si la suma del resultado de la anterior operación y el valor de transmisión del elemento patrimonial fuese inferior a 400.000 euros, la parte de la ganancia patrimonial generada con anterioridad a 20 de enero de 2006 se reducirá aplicando sobre el importe de la misma el coeficiente del 11,11 por ciento por cada año de permanencia del bien inmueble en el patrimonio del consultante que exceda de dos, contado desde su adquisición o realización de las inversiones y mejoras hasta el 31 de diciembre de 1996 y redondeado por exceso.

b) Si el resultado de la anterior operación fuese inferior a 400.000 euros, pero sumándolo al valor de transmisión del elemento patrimonial se superase dicha cantidad, la parte de la ganancia patrimonial generada con anterioridad a 20 de enero de 2006 que proporcionalmente corresponda a la parte del valor de transmisión que sumado al resultado de la anterior operación no supere los 400.000 euros, se reducirá aplicando sobre el importe de la misma el coeficiente del 11,11 por ciento por cada año de permanencia del inmueble en el patrimonio del consultante que exceda de dos, contado desde su adquisición o realización de las inversiones y mejoras hasta el 31 de diciembre de 1996 y redondeado por exceso.

c) Si el resultado de la anterior operación fuese superior a 400.000 euros no se aplicará reducción alguna a la parte de la ganancia patrimonial con anterioridad a 20 de enero de 2006.

Por tanto, en el supuesto consultado podrá ser aplicable la disposición transitoria novena, conforme a lo previsto anteriormente, en cuanto se trata de un elemento patrimonial no afecto a actividades económicas adquirido antes de 31 de diciembre de 1994.

Respecto a la imputación temporal de esta ganancia o pérdida patrimonial, el hecho de derivar de una sentencia judicial nos lleva a la regla especial de imputación temporal recogida en la letra a) del apartado 2 del artículo 14 de la Ley del Impuesto, donde se establece lo siguiente:

"Cuando no se hubiera satisfecho la totalidad o parte de una renta, por encontrarse pendiente de resolución judicial la determinación del derecho a su percepción o su cuantía, los importes no satisfechos se imputarán al período impositivo en que aquella adquiera firmeza".

Conforme a lo anterior, la ganancia o pérdida patrimonial derivada de la transmisión del terreno procederá imputarla al período impositivo en que ha adquirido firmeza la sentencia que cuantifica el importe a percibir por la accesión invertida.

Lo que comunico a usted 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 (BOE del día 18).

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