

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFC069110

DGT: 15-06-2018

N.º CONSULTA: 28/2018

SUMARIO:

IIVTNU. Devengo. *Adquisición hereditaria de un inmueble.* La madre del sujeto pasivo falleció el 09/04/1998. Con fecha 08/09/2017 los herederos aceptaron la herencia mediante escritura pública y presentaron la solicitud de autoliquidación del IIVTNU, que estaba prescrito. El ayuntamiento les hizo la liquidación por importe de cero euros. En fecha 02/03/2018 venden el inmueble. El ayuntamiento les practica la liquidación desde la fecha del fallecimiento de la madre y no desde la aceptación de la herencia. En la transmisión de la propiedad del terreno por causa de muerte de la madre del sujeto pasivo, el devengo del IIVTNU tiene lugar en la fecha del fallecimiento, es decir, el 09/04/1998 y no en la fecha de aceptación de la herencia. Por ese mismo motivo, cuando los herederos presentan la autoliquidación del impuesto, se les aplica la prescripción del derecho de la Administración para liquidar la deuda tributaria y no tienen que satisfacer el mismo. Los herederos adquieren la propiedad del inmueble desde el momento del fallecimiento del causante, y no desde la fecha de la aceptación de la herencia. Cuando posteriormente los herederos venden el inmueble, para la determinación de la base imponible del impuesto, el devengo del impuesto se produce en la fecha de la transmisión de la propiedad, el 02/03/2018. Para la determinación de la base imponible del IIVTNU, el cómputo del período de generación del incremento de valor se realiza desde la fecha en que los transmitentes adquirieron el inmueble, es decir, desde la fecha del fallecimiento de su madre el 09/04/1998, y hasta la fecha de la transmisión por compraventa, el 02/03/2018, con lo que resulta de aplicación un período de generación de 19 años. En cuanto al valor del terreno que hay que tener en cuenta para la determinación de la base imponible, será únicamente el valor que tenga dicho terreno a efectos del IBI, es decir, el valor catastral del terreno en la fecha de la transmisión.

PRECEPTOS:

RDLeg 2/2004 (TR LHL), arts. 104 a 110.
Código Civil, arts. 440, 657, 661 y 989

Descripción sucinta de los hechos:

La madre del consultante falleció el 09/04/1998. Con fecha 08/09/2017 los herederos aceptaron la herencia mediante escritura pública y presentaron la solicitud de autoliquidación del IIVTNU, que estaba prescrito. El ayuntamiento les hizo la liquidación por importe de cero euros. En fecha 02/03/2018 venden el inmueble. El ayuntamiento les practica la liquidación desde la fecha del fallecimiento de la madre y no desde la aceptación de la herencia.

Cuestión planteada:

Si es correcta calcular desde la fecha del fallecimiento de la madre y no desde la de la escritura de aceptación de la herencia. O, si en todo caso, deberían liquidar desde la fecha en que varió el precio del suelo catastralmente, ya que no tuvo variación desde el 14/01/1997 hasta el 21/09/2010, fecha en que fue revisado y aumentado.

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 el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo.

El artículo 104 del TRLRHL en su apartado 1 establece:

“1. 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.”.

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.

El incremento de valor que experimenten los terrenos urbanos puede tener su origen en la transmisión de la propiedad por cualquier título, tanto oneroso como lucrativo, así como por la constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio sobre dichos terrenos.

El artículo 106 regula el sujeto pasivo del impuesto, estableciendo en su apartado 1 que es sujeto pasivo 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 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 que se trate.”.

El artículo 107 del TRLRHL regula la determinación de la base imponible del impuesto, estableciendo en sus apartados 1 y 4:

“1. La base imponible de este impuesto está 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 de este artículo, y el porcentaje que corresponda en función de lo previsto en su apartado 4.

2) El valor del terreno en el momento del devengo resultará de lo establecido en las siguientes reglas:

a) En las transmisiones de terrenos, el valor de éstos en el momento del devengo será el que tengan determinado en dicho momento a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

(...).

4. Sobre el valor del terreno en el momento del devengo, derivado de lo dispuesto en los apartados 2 y 3 anteriores, se aplicará el porcentaje anual que determine cada ayuntamiento, sin que aquél pueda exceder de los límites siguientes:

- a) Período de uno hasta cinco años: 3,7.
- b) Período de hasta 10 años: 3,5.
- c) Período de hasta 15 años: 3,2.
- d) Período de hasta 20 años: 3.

Para determinar el porcentaje, se aplicarán las reglas siguientes:

1.ª El incremento de valor de cada operación gravada por el impuesto se determinará con arreglo al porcentaje anual fijado por el ayuntamiento para el período que comprenda el número de años a lo largo de los cuales se haya puesto de manifiesto dicho incremento.

2.ª El porcentaje a aplicar sobre el valor del terreno en el momento del devengo será el resultante de multiplicar el porcentaje anual aplicable a cada caso concreto por el número de años a lo largo de los cuales se haya puesto de manifiesto el incremento del valor.

3.ª Para determinar el porcentaje anual aplicable a cada operación concreta conforme a la regla 1.ª y para determinar el número de años por los que se ha de multiplicar dicho porcentaje anual conforme a la regla 2.ª, sólo se considerarán los años completos que integren el período de puesta de manifiesto del incremento de valor, sin que a tales efectos puedan considerarse las fracciones de años de dicho período.

Los porcentajes anuales fijados en este apartado podrán ser modificados por las Leyes de Presupuestos Generales del Estado.”.

El artículo 109 del TRLRHL regula el devengo del IIVTNU, estableciendo en su apartado 1:

“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.”.

En el caso objeto de consulta, se producen dos transmisiones de la propiedad de un terreno de naturaleza urbana que dan lugar a la sujeción al IIVTNU.

La primera es una transmisión lucrativa por causa de muerte, derivada del fallecimiento de la madre del consultante. Respecto de esta transmisión serán sujetos pasivos del IIVTNU los herederos, como adquirentes de la propiedad del terreno.

En cuanto a la fecha de devengo del impuesto derivada de esta transmisión lucrativa, debe atenderse, como indica el artículo 109 del TRLRHL a la “fecha de la transmisión”, sin que la Ley defina tal concepto.

A falta de dicha especificación, hay que acudir a lo dispuesto en el Código Civil, que establece:

“Artículo 440.

La posesión de los bienes hereditarios se entiende transmitida al heredero sin interrupción y desde el momento de la muerte del causante, en el caso de que llegue a asirse la herencia.

El que válidamente repudia una herencia se entiende que no la ha poseído en ningún momento.”.

“Artículo 657

Los derechos a la sucesión de una persona se transmiten desde el momento de su muerte.”.

“Artículo 661

Los herederos suceden al difunto por el hecho sólo de su muerte en todos sus derechos y obligaciones.”.

“Artículo 989

Los efectos de la aceptación y de la repudiación se retrotraen siempre al momento de la muerte de la persona a quien se hereda.”.

Asimismo, en la ordenanza fiscal reguladora del IIVTNU del ayuntamiento en el caso de consulta, se establece en el artículo 16 que regula el devengo del impuesto:

“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.

2. A los efectos de lo dispuesto en el apartado anterior, se considerará como fecha de la transmisión:

- a) En los actos o contratos entre vivos la del otorgamiento del documento público y cuando se trate de documentos privados, la de su incorporación o inscripción en un Registro Público o la de su entrega a un funcionario público por razón de su oficio.
- b) En las transmisiones por causa de muerte, la del fallecimiento del causante.
- c) (...).”

Por tanto, a efectos del IIVTNU, se tendrá por fecha de la transmisión la del fallecimiento del causante, entendiéndose por tanto producido en dicho momento el devengo del tributo.

Así, en el caso objeto de consulta, en la transmisión de la propiedad del terreno por causa de muerte de la madre del consultante, el devengo del IIVTNU tiene lugar en la fecha del fallecimiento, es decir, el 09/04/1998 y no en la fecha de aceptación de la herencia. Por ese mismo motivo, cuando los herederos presentan la autoliquidación del impuesto, se les aplica la prescripción del derecho de la Administración para liquidar la deuda tributaria y no tienen que satisfacer el mismo.

Los herederos adquieren la propiedad del inmueble, de acuerdo con lo previsto en los artículos 440, 657, 661 y 989 del Código Civil antes transcritos, desde el momento del fallecimiento del causante, y no desde la fecha de la aceptación de la herencia.

Cuando posteriormente los herederos venden el inmueble, para la determinación de la base imponible del impuesto, el devengo del impuesto se produce en la fecha de la transmisión de la propiedad, el 02/03/2018.

Para la determinación de la base imponible del IIVTNU, el cómputo del período de generación del incremento de valor se realiza desde la fecha en que los transmitentes adquirieron el inmueble, es decir, desde la fecha del fallecimiento de su madre el 09/04/1998, y hasta la fecha de la transmisión por compraventa, el 02/03/2018, con lo que resulta de aplicación un período de generación de 19 años.

En cuanto al valor del terreno que hay que tener en cuenta para la determinación de la base imponible, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 107.2 del TRLRHL, será únicamente el valor que tenga dicho terreno a efectos del IBI, es decir, el valor catastral del terreno en la fecha de la transmisión.

Lo que comunico a Vd. con los efectos previstos en el apartado 2 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, sin que esta contestación tenga efectos vinculantes, por plantearse en el escrito de consulta cuestiones relacionadas con el objeto o tramitación de un procedimiento, recurso o reclamación iniciado con anterioridad.

Fuente: sitio Internet del Ministerio de Hacienda y Función Pública