

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFC071585

DGT: 27-03-2019

N.º CONSULTA VINCULANTE: V0678/2019

SUMARIO:

IIVTNU. Bonificaciones. Transmisiones mortis causa. El padre del contribuyente fallece el 01/10/2017. En esa fecha, la ordenanza fiscal reguladora del IIVTNU tiene establecida una bonificación del 40% para las transmisiones *mortis causa* y un plazo de 6 meses para presentar la documentación necesaria para liquidar el impuesto. En fecha 01/05/2018 se modifica la ordenanza fiscal, pasando a ser la bonificación del 95%. Aunque no se hubiera liquidado el impuesto al momento de entrada en vigor de la modificación de la ordenanza, debe aplicarse la bonificación según la redacción vigente de la misma en la fecha del devengo, es decir, el 01/10/2017, correspondiendo en este caso un porcentaje del 40 %. El porcentaje de bonificación del 95 % establecido en la modificación de la ordenanza fiscal de fecha 01/05/2018 no podrá resultar de aplicación a la correspondiente liquidación del IIVTNU, aunque se practique con posterioridad a la fecha de publicación de la modificación de la ordenanza fiscal, ya que se refiere a un hecho imponible devengado con anterioridad a tal modificación.

PRECEPTOS:

RDLeg. 2/2004 (TRLHL), arts. 9, 17, 21 y 104 a 110.

Código Civil, arts. 440, 657, 661 y 989.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 10 y 21.

Descripción sucinta de los hechos:

Transmisión de la propiedad de un inmueble de naturaleza urbana, por actos *mortis causa*. El padre del consultante fallece el 01/10/2017. En esa fecha, la ordenanza fiscal reguladora del IIVTNU tiene establecida una bonificación del 40% para las transmisiones *mortis causa* y un plazo de 6 meses para presentar la documentación necesaria para liquidar el impuesto. En fecha 01/05/2018 se modifica la ordenanza fiscal, pasando a ser la bonificación del 95%.

Cuestión planteada:

Si todavía no se ha liquidado el impuesto, ¿qué porcentaje de bonificación le corresponde, el 40 o el 95 por ciento?

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.

Por su parte, el artículo 9 del TRLRHL establece en su apartado 1 que:

“1. No podrán reconocerse otros beneficios fiscales en los tributos locales que los expresamente previstos en las normas con rango de ley o los derivados de la aplicación de los tratados internacionales.

No obstante, también podrán reconocerse los beneficios fiscales que las entidades locales establezcan en sus ordenanzas fiscales en los supuestos expresamente previstos por la Ley. En particular, y en las condiciones que puedan prever dichas ordenanzas, éstas podrán establecer una bonificación de hasta el cinco por ciento de la cuota a favor de los sujetos pasivos que domicilien sus deudas de vencimiento periódico en una entidad financiera, anticipen pagos o realicen actuaciones que impliquen colaboración en la recaudación de ingresos.”.

En este sentido, el apartado 4 del artículo 108 del TRLRHL señala que:

“4. Las ordenanzas fiscales podrán regular una bonificación de hasta el 95 por ciento de la cuota íntegra del impuesto, en las transmisiones de terrenos y en la transmisión o constitución de derechos reales de goce limitativos del dominio, realizadas a título lucrativo por causa de muerte a favor de los descendientes y adoptados, los cónyuges y los ascendientes y adoptantes.”.

El apartado 6 del mismo artículo 108 establece:

“6. La regulación de los restantes aspectos sustantivos y formales de las bonificaciones a que se refieren los apartados anteriores se establecerá en la ordenanza fiscal.”.

El artículo 109 del TRLRHL regula el devengo del impuesto, 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.”.

Por su parte, el artículo 110 del TRLRHL establece en sus apartados 1 a 3:

“1. Los sujetos pasivos vendrán obligados a presentar ante el ayuntamiento correspondiente la declaración que determine la ordenanza respectiva, conteniendo los elementos de la relación tributaria imprescindibles para practicar la liquidación procedente.

2. Dicha declaración deberá ser presentada en los siguientes plazos a contar desde la fecha en que se produzca el devengo del impuesto:

- a) Cuando se trate de actos inter vivos, el plazo será de treinta días hábiles.
- b) Cuando se trate de actos por causa de muerte, el plazo será de seis meses prorrogables hasta un año a solicitud del sujeto pasivo.

3. A la declaración se acompañará el documento en el que consten los actos o contratos que originen la imposición.”.

En cuanto al devengo del IIVTNU en caso de transmisión de la propiedad, 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 dispone:

“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.”.

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, el devengo del IIVTNU se produce el 01/10/2017, fecha del fallecimiento del padre del consultante.

De acuerdo con el artículo 21.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT):

“El devengo es el momento en que se entiende realizado el hecho imponible y en el que se produce el nacimiento de la obligación tributaria principal.

La fecha del devengo determina las circunstancias relevantes para la configuración de la obligación tributaria, salvo que la ley de cada tributo disponga otra cosa.”.

El artículo 15 del TRLRHL establece que:

“1. Salvo en los supuestos previstos en el artículo 59.1 de esta ley, las entidades locales deberán acordar la imposición y supresión de sus tributos propios, y aprobar las correspondientes ordenanzas fiscales reguladoras de estos.

2. Respecto de los impuestos previstos en el artículo 59.1, los ayuntamientos que decidan hacer uso de las facultades que les confiere esta ley en orden a la fijación de los elementos necesarios para la determinación de las respectivas cuotas tributarias, deberán acordar el ejercicio de tales facultades, y aprobar las oportunas ordenanzas fiscales.

3. Asimismo, las entidades locales ejercerán la potestad reglamentaria a que se refiere el apartado 2 del artículo 12 de esta ley, bien en las ordenanzas fiscales reguladoras de los distintos tributos locales, bien mediante la aprobación de ordenanzas fiscales específicamente reguladoras de la gestión, liquidación, inspección y recaudación de los tributos locales.”.

El artículo 17, regulador de la elaboración, publicación y publicidad de las ordenanzas fiscales, dispone que:

“1. Los acuerdos provisionales adoptados por las corporaciones locales para el establecimiento, supresión y ordenación de tributos y para la determinación de las respectivas cuotas tributarias, así como las aprobaciones y modificaciones de las correspondientes ordenanzas fiscales, se expondrán en el tablón de anuncios de la Entidad durante treinta días, como mínimo, dentro de los cuales los interesados podrán examinar el expediente y presentar las reclamaciones que estimen oportunas.

2. Las entidades locales publicarán, en todo caso, los anuncios de exposición en el boletín oficial de la provincia, o en su caso, en el de la Comunidad Autónoma uniprovincial. Las diputaciones provinciales, los órganos de gobierno de las entidades supramunicipales y los ayuntamientos de población superior a 10.000 habitantes deberán publicarlos, además, en un diario de los de mayor difusión de la provincia, o de la Comunidad Autónoma uniprovincial.

3. Finalizado el período de exposición pública, las corporaciones locales adoptarán los acuerdos definitivos que procedan, resolviendo las reclamaciones que se hubieran presentado y aprobando la redacción definitiva de la ordenanza, su derogación o las modificaciones a que se refiera el acuerdo provisional. En el caso de que no se hubieran presentado reclamaciones, se entenderá definitivamente adoptado el acuerdo, hasta entonces provisional, sin necesidad de acuerdo plenario.

4. En todo caso, los acuerdos definitivos a que se refiere el apartado anterior, incluyendo los provisionales elevados automáticamente a tal categoría, y el texto íntegro de las ordenanzas o de sus modificaciones, habrán de ser publicados en el boletín oficial de la provincia, o en su caso, en el de la Comunidad Autónoma uniprovincial, sin que entren en vigor hasta que se haya llevado a cabo dicha publicación.

5. (...).”

Las Ordenanzas fiscales comenzarán a aplicarse desde la fecha que en ellas se señale. Si no indican la fecha, comenzarán a aplicarse con su entrada en vigor. Por tanto, y en relación con lo dispuesto en el apartado anterior, la Ordenanza comienza a aplicarse a partir de su publicación. Si no se indica ninguna fecha concreta, entrarán en vigor a los veinte días naturales de dicha publicación. En el caso de que se establezca una fecha concreta, entrarán en vigor a partir de dicha fecha, pero en ningún caso podrán entrar en vigor con anterioridad a la publicación.

El artículo 10 de la Ley LGT establece que:

“1. Las normas tributarias entrarán en vigor a los veinte días naturales de su completa publicación en el boletín oficial que corresponda, si en ellas no se dispone otra cosa, y se aplicarán por plazo indefinido, salvo que se fije un plazo determinado.

2. Salvo que se disponga lo contrario, las normas tributarias no tendrán efecto retroactivo y se aplicarán a los tributos sin período impositivo devengados a partir de su entrada en vigor y a los demás tributos cuyo período impositivo se inicie desde ese momento.

No obstante, las normas que regulen el régimen de infracciones y sanciones tributarias y el de los recargos tendrán efectos retroactivos respecto de los actos que no sean firmes cuando su aplicación resulte más favorable para el interesado.”

Las normas tributarias, como regla general, no tiene efectos retroactivos. Las Leyes pueden, excepcionalmente, establecer la aplicación retroactiva de una norma tributaria.

Es necesario que una norma con rango de Ley prevea y habilite para que una norma reglamentaria, en este caso, una Ordenanza fiscal, tenga efectos retroactivos.

Solo en la medida en que una norma con rango de Ley permita, para supuestos determinados, la aplicación anticipada de una figura tributaria, respecto de la fecha de publicación de la Ordenanza reguladora, solo entonces podrá la Corporación Local, habilitada por dicha norma legal singular, acordarlo y hacerlo constar, así, en aquella.

La fecha de entrada en vigor de la Ordenanza fiscal afecta a todas las disposiciones que se contengan en la misma, salvo que respecto de alguna de ellas se establezca una aplicación posterior. Por tanto, ninguna de las disposiciones que se contienen en la Ordenanza fiscal puede entrar en vigor con anterioridad a la publicación de la misma en el Boletín Oficial correspondiente. Esto afecta tanto a las disposiciones relativas a elementos del tributo (como exenciones, bonificaciones, tipos de gravamen), como a las disposiciones relativas a la gestión o recaudación del tributo o al cumplimiento de obligaciones formales por parte de los obligados tributarios.

Las Ordenanzas fiscales o sus modificaciones no entran en vigor hasta su completa y definitiva publicación en el Boletín Oficial de la Provincia, o en su caso, en el de la Comunidad Autónoma uniprovincial.

Las normas a aplicar en la liquidación de un tributo son las normas que se encuentren vigentes en el momento del devengo de dicho tributo. Por tanto, la Ordenanza fiscal a aplicar en una determinada liquidación debe haber sido publicada en el correspondiente Boletín Oficial con anterioridad al devengo del tributo, entendida dicha publicación como publicación íntegra y definitiva.

En este sentido se ha pronunciado reiteradamente el Tribunal Supremo (entre otras sentencias de 16 de julio de 1993, 15 de julio, 28 de octubre, 3 y 9 de noviembre de 1995, 20 de abril y 21 de octubre de 1996, 28 de enero de 1999 y 18 de octubre de 2001), al dejar sentado que “producida la vigencia de las Ordenanzas a partir de su publicación definitiva e íntegra, no cabe que las mismas gocen de virtualidad retroactiva y se aplique, en contra de los principios jurídicos más elementales, a unas situaciones –los devengos liquidatorios producidos con

anterioridad a dicha fecha- cuyos hechos imponible eran anteriores, ostensiblemente, a la citada fecha de publicación”.

Por tanto, en el caso objeto de consulta, debe aplicarse la bonificación según la redacción vigente de la misma en la fecha del devengo, es decir, el 01/10/2017, correspondiendo en este caso, de acuerdo con la información facilitada, un porcentaje del 40 por ciento.

El porcentaje de bonificación del 95 por ciento establecido en la modificación de la ordenanza fiscal de fecha 01/05/2018 no podrá resultar de aplicación a la correspondiente liquidación del IIVTNU, aunque se practique con posterioridad a la fecha de publicación de la modificación de la ordenanza fiscal, ya que se refiere a un hecho imponible devengado con anterioridad a tal modificación.

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.