

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFC078207

DGT: 02-12-2020

N.º CONSULTA VINCULANTE: V3485/2020

SUMARIO:

IIVTNU. Hecho imponible. Incremento del valor del terreno. Prueba. *Los recibos de IBI no puedan probar la inexistencia de un incremento de valor real.* Una persona falleció el 05/10/2016, dejando a su hijo en herencia varios inmuebles de naturaleza urbana. Los recibos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI) satisfechos en los últimos 10 años relativos a los distintos bienes inmuebles urbanos, se considera que los mismos solo hacen prueba del importe satisfecho por el IBI en cada uno de los años, la referencia catastral y el valor catastral de bien inmueble, la identidad del obligado tributario, pero no se considera que dichos recibos puedan probar la inexistencia de un incremento de valor real puesto de manifiesto en el momento de la transmisión de los inmuebles por el fallecimiento del causante y generado desde la adquisición del inmueble por el causante. El Tribunal Supremo, tanto en las STS de 9 de julio de 2018, recurso n.º 6226/2017 (NFJ070779) y de 17 mayo de 2018, recurso n.º 5664/2017 (NFJ075714), así como en otras, considera que «los valores consignados en las escrituras públicas, en tanto sean expresivos de que la transmisión se ha efectuado por un precio inferior al de adquisición, constituyen un sólido y ordinario principio de prueba que, sin poseer un valor absoluto -que no podemos establecer con carácter abstracto en sede casacional- sí que bastarían, por lo general, como fuente de acreditación del hecho justificador de la inaplicabilidad del impuesto que, no debemos olvidar, hace sólo objeto de gravamen las plusvalías o incrementos de valor.».

PRECEPTOS:

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

Ley 58/2003 (LGT), arts. 105 y 106.

Descripción sucinta de los hechos:

El padre del consultante falleció el 05/10/2016, dejando en herencia varios inmuebles de naturaleza urbana.

Cuestión planteada:

Para los casos de herencia, las órdenes de pago correspondientes a los últimos 10 años del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, emitidos por cada ayuntamiento para cada finca, ¿pueden constituir medio de prueba para indicar la ausencia de incremento de valor de las mismas?

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 sus apartados 1 a 3 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.

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”.

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.

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 106.1 del TRLRHL, 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 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.”.

El artículo 107 del TRLRHL regula la base imponible del IIVTNU, disponiendo que:

“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:

Período de uno hasta cinco años: 3,7.

Período de hasta 10 años: 3,5.

Período de hasta 15 años: 3,2.

Período de hasta 20 años: 3.

Para determinar el porcentaje, se aplicarán las reglas siguientes:

1ª. 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.

2ª. 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 de valor.

3ª. Para determinar el porcentaje anual aplicable a cada operación concreta conforme a la regla 1ª. y para determinar el número de años por los que se ha de multiplicar dicho porcentaje conforme a la regla 2ª., 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.”.

En relación con el devengo del IIVTNU, el apartado 1 del artículo 109 del TRLRHL señala 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.”.

El artículo 110 del TRLRHL regula la gestión tributaria del impuesto en los siguientes términos:

“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:

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 originan la imposición.

4. Los ayuntamientos quedan facultados para establecer el sistema de autoliquidación por el sujeto pasivo, que llevará consigo el ingreso de la cuota resultante de aquella dentro de los plazos previstos en el apartado 2 de este artículo. Respecto de dichas autoliquidaciones, el ayuntamiento correspondiente sólo podrá comprobar que se han efectuado mediante la aplicación correcta de las normas reguladoras del impuesto, sin que puedan atribuirse valores, bases o cuotas diferentes de las resultantes de tales normas.”.

En fecha 11 de mayo de 2017, el Pleno del Tribunal Constitucional dictó la sentencia número 59/2017 (BOE de 15 de junio), en la que resolvía la cuestión de inconstitucionalidad 4864-2016 promovida por el Juzgado de lo Contencioso-administrativo número 1 de Jerez de la Frontera en relación con el artículo 107 del TRLRHL.

En el fundamento jurídico 5 el Tribunal Constitucional señala claramente que el IIVTNU no es, con carácter general, contrario a la Constitución Española. Lo es únicamente en aquellos supuestos en los que somete a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica, esto es aquellas que no presentan aumento de valor del terreno al momento de la transmisión. En consecuencia, en el fallo estima la cuestión prejudicial planteada y declara inconstitucionales y nulos los arts. 107.1, 107.2.a) y 110.4 del TRLRHL, pero únicamente en la medida en que someten a tributación situaciones inexpresivas de incrementos de valor.

Asimismo, hay que tener en cuenta el criterio de la sentencia 1163/2018 de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo, de fecha 09/07/2018, en relación con la sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017, que conforme con el criterio de este Centro Directivo, establece que:

- Ni en la STC 59/2017 se declara la inconstitucionalidad total o absoluta de todos los preceptos mencionados en el fallo que, en consecuencia, no han quedado –o, al menos, no todos ellos ni en la totalidad de los supuestos en los que resultan aplicables- completamente expulsados del ordenamiento jurídico, ni puede afirmarse que, a día de hoy, la prueba de la existencia o no de plusvalía susceptible de ser sometida a imposición y el modo de llevar a cabo la cuantificación del eventual incremento de valor del terreno carecen de la debida cobertura legal en contra de las exigencias que dimanarían de los principios de seguridad jurídica y de reserva de ley tributaria (artículos 31.3 y 133.1 CE); ni es cierto que dicha valoración de la prueba y la determinación del importe del eventual incremento de valor del terreno no pueden corresponder al aplicador del Derecho; ni, en fin, resulta acertado concluir

que, hasta tanto se produzca la intervención legislativa que ha reclamado el máximo intérprete de la Constitución en la STC 59/2017, no cabe practicar liquidación alguna del IIVTNU.

- En la STC 59/2017 se declara la inconstitucionalidad y nulidad parcial de los artículos 107.1 y 107.2.a) del TRLRHL, sólo en aquellos supuestos en los que se somete a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica, esto es, aquellas que no presentan aumento de valor del terreno en el momento de la transmisión. Estos preceptos son constitucionales y resultan, pues, plenamente aplicables, en todos aquellos supuestos en los que el obligado tributario no ha logrado acreditar que la transmisión de la propiedad de los terrenos o la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce limitativo del dominio sobre los referidos terrenos, no ha puesto de manifiesto un incremento de valor.

- En dicha STC se declara la inconstitucionalidad total del artículo 110.4 del TRLRHL, en cuanto que imposibilitaba al sujeto pasivo acreditar un resultado diferente al resultante de la aplicación de las reglas de valoración contenidas en los artículos 107.1 y 107.2.a) del TRLRHL.

- Que corresponde al sujeto pasivo del IIVTNU probar la inexistencia de una plusvalía real conforme a las normas generales sobre la carga de la prueba previstas en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Demostrada la inexistencia de plusvalía no procederá la liquidación del impuesto (o, en su caso, corresponderá la anulación de la liquidación practicada o la rectificación de la autoliquidación y el reconocimiento del derecho a la devolución). En caso contrario, habrá de girarse la correspondiente liquidación cuantificándose la base imponible del impuesto de conformidad con lo previsto en los artículos 107.1 y 107.2.a) del TRLRHL (que, según hemos dicho, han quedado en vigor para los casos de existencia de incremento de valor).

Posteriormente, la sentencia 1248/2018 de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo, de fecha de 17 de julio de 2018, realiza una remisión íntegra a los razonamientos expresados en la sentencia nº 1163/2018 de la misma Sala, incidiendo en la declaración de inconstitucionalidad parcial de los artículos 107.1 y 107.2.a), en la posibilidad de valoración de la prueba y la determinación del importe del eventual incremento de valor del terreno por el aplicador del Derecho y en que corresponde al sujeto pasivo del impuesto probar la inexistencia de una plusvalía real conforme a las normas generales sobre la carga de la prueba previstas en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Esta sentencia casa y anula la sentencia de 19 de julio de 2017 de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, en tanto contiene un criterio contrario al establecido en la sentencia 1248/2018, ya que considera erróneamente que los artículos 107.1 y 107.2.a) del TRLRHL, sobre determinación de la base imponible han sido expulsados de modo absoluto e incondicional del ordenamiento jurídico, afirmación que rechaza el Tribunal Supremo.

Este criterio es también confirmado por diversas sentencias de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo, entre ellas, las sentencias 1588/2018 de fecha 06/11/2018, 1791/2018 de fecha 18/12/2018, 1805/2018 de fecha 19/12/2018, 1847/2018, 1848/2018, 1855/2018 y 1863/2018 de fecha 20/12/2018, 164/2019 de fecha 12/02/2019 y 568/2019 de fecha 25/04/2018.

Así, en el fundamento de derecho séptimo de la citada sentencia 313/2019 del Tribunal Supremo, se señala:

“Ciertamente, cabe acreditar por cualquier medio de prueba admitido en derecho que dicha situación de riqueza potencial es inexistente, pero ello habrá de ser en el marco de los hechos de los actos de relevancia jurídica que enmarcan temporalmente el período de generación de esa riqueza potencial, esto es, adquisición y enajenación, y no por gastos, costes, inversiones o mejoras producidas sobre el bien en momentos diferentes.”.

De acuerdo con la anteriormente relacionada doctrina del Tribunal Supremo relativa a la interpretación de la STC 59/2017, corresponde al sujeto pasivo del IIVTNU probar la inexistencia de una plusvalía real conforme a las normas generales sobre la carga de la prueba previstas en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT).

El sujeto pasivo puede probar la inexistencia de incremento de valor del terreno mediante cualquiera de los medios de prueba admitidos en derecho y más concretamente, de acuerdo con las reglas generales que en relación con la prueba se contienen en la Sección 2ª del Capítulo II del Título III de la LGT (artículos 105 y siguientes). Así, el artículo 105 de la LGT dispone:

“1. En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo.

2. Los obligados tributarios cumplirán su deber de probar si designan de modo concreto los elementos de prueba en poder de la Administración tributaria.”.

Y el apartado 1 del artículo 106 de la LGT dispone:

“1. En los procedimientos tributarios serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de prueba se contienen en el Código Civil y en la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, salvo que la ley establezca otra cosa.”.

El medio de prueba elegido por el sujeto pasivo debe probar la disminución del valor del terreno objeto de la transmisión y que da lugar a liquidación del IIVTNU y referida al período de tiempo comprendido entre las fechas de adquisición y transmisión de dicho terreno. En el caso objeto de consulta, debe probarse que no se ha producido incremento de valor entre la fecha de adquisición del bien inmueble por el causante y la fecha de fallecimiento del mismo.

Respecto del medio de prueba señalado por el consultante, los recibos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI) satisfechos en los últimos 10 años relativos a los distintos bienes inmuebles urbanos, se considera que los mismos solo hacen prueba del importe satisfecho por el IBI en cada uno de los años, la referencia catastral y el valor catastral de bien inmueble, la identidad del obligado tributario, pero no se considera que dichos recibos puedan probar la inexistencia de un incremento de valor real puesto de manifiesto en el momento de la transmisión de los inmuebles por el fallecimiento del causante y generado desde la adquisición del inmueble por el causante.

El Tribunal Supremo, tanto en las sentencias 1163/2018 y 1248/2018, así como en otras de las sentencias anteriormente citadas, considera que “los valores consignados en las escrituras públicas, en tanto sean expresivos de que la transmisión se ha efectuado por un precio inferior al de adquisición, constituyen un sólido y ordinario principio de prueba que, sin poseer un valor absoluto –que no podemos establecer con carácter abstracto en sede casacional- sí que bastarían, por lo general, como fuente de acreditación del hecho justificador de la inaplicabilidad del impuesto que, no debemos olvidar, hace sólo objeto de gravamen las plusvalías o incrementos de valor.”.

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.