

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFC080533

DGT: 29-07-2021

N.º CONSULTA: 13/2021

SUMARIO:

IIVTNU. Base imponible. *Donación de un inmueble que el donante había adquirido por partes.* La contribuyente recibe la donación de su padre un inmueble, que había sido adquirido por este en diferentes momentos. En 1995 el donante adquirió un 25% de la propiedad por herencia de su padre, otro 25 por ciento lo adquirió en 2019 al fallecer su madre. El otro 50 por ciento pertenecía a su hermano, pero ese mismo año, 2019, procedieron a la extinción del condominio, adjudicándose el 100% de la propiedad del inmueble al ahora donante. Al liquidar el IIVTNU por la donación, el Ayuntamiento emite 2 recibos: uno tomando como referencia el 50% del valor catastral del terreno y los años transcurridos desde la fecha del fallecimiento de la madre hasta la donación y otro recibo, tomando el otro 50% del valor catastral del terreno y los años transcurridos desde 1995 hasta la donación, a pesar de que el donante entre 1995 y el fallecimiento de su madre sólo era titular del 25% de la propiedad. En este caso, el padre es titular del 100 por cien de la propiedad del inmueble urbano y lo dona a su hija, lo cual supone una transmisión de la propiedad del inmueble a título lucrativo, que ocasiona el devengo del IIVTNU, siendo el sujeto pasivo la donataria, como adquirente de la propiedad del terreno de naturaleza urbana, a título gratuito. A efectos de determinar el número de años del período de generación del incremento de valor del terreno, hay que estar al número de años transcurridos desde la adquisición (total o por partes) por el padre de la propiedad del inmueble hasta la fecha de la donación. Así, pueden darse dos supuestos: Que la operación de extinción del condominio del inmueble entre el padre y el tío de la contribuyente realizada en 2019, tras el fallecimiento de la madre de ambos comuneros, se calificó como una disolución de comunidad de bienes de un bien indivisible en la que la única forma de disolver dicha comunidad era adjudicar el inmueble a uno de los comuneros, con compensación económica al otro, y que por tanto, no determinó la sujeción al IIVTNU, no devengándose el impuesto. En este supuesto, al no producirse el devengo del IIVTNU por la adjudicación al padre de la donataria del 50% del pleno dominio que pertenecía a su hermano (tío de la contribuyente), a efectos de la futura transmisión de la propiedad por el comunero adjudicatario (el padre), se considerará que la fecha de inicio del período de generación del incremento será la fecha en la que el tío de la contribuyente adquirió el 50% de la propiedad que se adjudica al padre de la contribuyente y no la fecha en la que tiene lugar la disolución de la comunidad de bienes. Y el tío de la contribuyente había adquirido un 25% de la propiedad en 1995 por herencia de su padre y el restante 25% de la propiedad en 2019 por herencia de su madre. A su vez, el padre de la contribuyente, y respecto del 50% de la propiedad que tenía antes de la extinción del condominio, había adquirido un 25% en 1995 por herencia de su padre y el 25% restante en 2019 por herencia de su madre. Una vez producida la extinción del condominio y adjudicado el 100% de la propiedad al padre de la contribuyente, hay que considerar que el mismo adquirió un 50% de dicha propiedad en el año 1995 por herencia del padre y el otro 50% en el año 2019 por herencia de su madre. En este supuesto, es correcta la liquidación del IIVTNU practicada por el ayuntamiento, ya que, como dice la contribuyente, a un 50% del valor catastral del terreno en la fecha del devengo (fecha de la donación) le aplica un período de generación contado desde 1995 y al otro 50% del valor catastral del terreno le aplica un período de generación contado desde 2019. La otra posibilidad es que la operación de extinción del condominio del inmueble entre el padre y el tío de la contribuyente realizada en 2019, tras el fallecimiento de la madre de ambos comuneros, no fuera calificada como una disolución de comunidad de bienes sino como una compraventa entre ambos comuneros, que determinó la sujeción al IIVTNU, devengándose en este caso el impuesto por la transmisión onerosa del 50% de la propiedad del inmueble de un comunero (el tío de la contribuyente) al otro (el padre de la contribuyente), a efectos de la futura transmisión de la propiedad del inmueble, la que tiene lugar por la donación a la contribuyente, se considerará que la fecha de inicio del período de generación del incremento será la fecha en la que tiene lugar la transmisión del 50% de la propiedad al padre de la contribuyente en el año 2019. El padre habrá adquirido un 25% de la propiedad del inmueble en 1995 por herencia del padre, un 25% de la propiedad en 2019 por herencia de la madre y el 50% restante también en 2019 por compra a su hermano. En la liquidación del IIVTNU que se practique como consecuencia de la donación de la propiedad del inmueble del padre a la contribuyente, corresponderá aplicar a un 25% del valor catastral del terreno, un período de generación contado desde 1995 y al 75% restante, un período de generación contado desde 2019, teniendo en cuenta el número de años por entero desde cada uno de los actos.

PRECEPTOS:

RDLeg. 2/2004 (TRLHL), arts. 104, 106, 107 y 108.

Descripción sucinta de los hechos:

El padre de la consultante le dona la propiedad de un inmueble urbano.

El padre adquirió un 25% de la propiedad de la vivienda en el año 1995, por herencia de su padre (el otro 25% le correspondió a su hermano y el 50% a la madre por liquidación de la sociedad de gananciales). Tras fallecer la madre en 2019, ambos hermanos heredaron el 50% de la propiedad que tenía la fallecida, de esta forma, la vivienda pasó a ser propiedad de ambos hermanos por partes iguales y proindiviso. En ese mismo año, 2019, procedieron a la extinción del condominio, adjudicándose el 100% de la propiedad del inmueble al ahora donante (padre de la consultante).

Al liquidar el IIVTNU por la donación a la consultante, el Ayuntamiento emite 2 recibos: uno tomando como referencia el 50% del valor catastral del terreno y los años transcurridos desde la fecha del fallecimiento de la madre hasta la donación y otro recibo, tomando el otro 50% del valor catastral del terreno y los años transcurridos desde 1995 hasta la donación, a pesar de que el donante entre 1995 y el fallecimiento de su madre sólo era titular del 25% de la propiedad.

Cuestión planteada:

Si son correctos los cálculos realizados en las liquidaciones del IIVTNU.

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 en sus apartados 1 a 4 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.

(...).”

El período de generación del incremento de valor del terreno a considerar para la determinación de la base imponible del impuesto será el número de años enteros transcurridos desde la transmisión de la propiedad (o constitución o transmisión del derecho real de que se trate) que determinó la sujeción al impuesto hasta la actual transmisión de la propiedad (o constitución o transmisión del derecho real) que ahora se devenga.

En el caso objeto de consulta, el padre es titular del 100 por cien de la propiedad del inmueble urbano y lo dona a su hija, la consultante. Este negocio jurídico de donación supone una transmisión de la propiedad del inmueble a título lucrativo, que ocasiona el devengo del IIVTNU, siendo el sujeto pasivo la consultante, como adquirente de la propiedad del terreno de naturaleza urbana, a título gratuito.

A efectos de determinar el número de años del período de generación del incremento de valor del terreno, hay que estar al número de años transcurridos desde la adquisición (total o por partes) por el padre de la propiedad del inmueble hasta la fecha de la donación.

En el caso planteado pueden darse dos supuestos:

a) Que la operación de extinción del condominio del inmueble entre el padre y el tío de la consultante realizada en 2019, tras el fallecimiento de la madre de ambos comuneros, se calificó como una disolución de comunidad de bienes de un bien indivisible en la que la única forma de disolver dicha comunidad era adjudicar el inmueble a uno de los comuneros, con compensación económica al otro, y que por tanto, no determinó la sujeción al IIVTNU, no devengándose el impuesto.

En este supuesto, al no producirse el devengo del IIVTNU por la adjudicación al padre de la consultante del 50% del pleno dominio que pertenecía a su hermano (tío de la consultante), a efectos de la futura transmisión de la propiedad por el comunero adjudicatario (el padre), se considerará que la fecha de inicio del período de generación del incremento será la fecha en la que el tío de la consultante adquirió el 50% de la propiedad que se adjudica al padre de la consultante y no la fecha en la que tiene lugar la disolución de la comunidad de bienes. Y el tío de la consultante había adquirido un 25% de la propiedad en 1995 por herencia de su padre y el restante 25% de la propiedad en 2019 por herencia de su madre.

A su vez, el padre de la consultante, y respecto del 50% de la propiedad que tenía antes de la extinción del condominio, había adquirido un 25% en 1995 por herencia de su padre y el 25% restante en 2019 por herencia de su madre.

Por ello, una vez producida la extinción del condominio y adjudicado el 100% de la propiedad al padre de la consultante, hay que considerar que el mismo adquirió un 50% de dicha propiedad en el año 1995 por herencia del padre y el otro 50% en el año 2019 por herencia de su madre.

En consecuencia, en este supuesto, es correcta la liquidación del IVTNU practicada por el ayuntamiento, ya que, como dice la consultante, a un 50% del valor catastral del terreno en la fecha del devengo (fecha de la donación) le aplica un período de generación contado desde 1995 y al otro 50% del valor catastral del terreno le aplica un período de generación contado desde 2019.

b) Que la operación de extinción del condominio del inmueble entre el padre y el tío de la consultante realizada en 2019, tras el fallecimiento de la madre de ambos comuneros, no fuera calificada como una disolución de comunidad de bienes sino como una compraventa entre ambos comuneros, que determinó la sujeción al IIVTNU, devengándose en este caso el impuesto.

En este supuesto, al producirse el devengo del impuesto, por la transmisión onerosa del 50% de la propiedad del inmueble de un comunero (el tío de la consultante) al otro (el padre de la consultante), a efectos de la futura

transmisión de la propiedad del inmueble, la que tiene lugar por la donación a la consultante, se considerará que la fecha de inicio del período de generación del incremento será la fecha en la que tiene lugar la transmisión del 50% de la propiedad al padre de la consultante en el año 2019.

El padre habrá adquirido un 25% de la propiedad del inmueble en 1995 por herencia del padre, un 25% de la propiedad en 2019 por herencia de la madre y el 50% restante también en 2019 por compra a su hermano.

En este caso, en la liquidación del IIVTNU que se practique como consecuencia de la donación de la propiedad del inmueble del padre a la consultante, corresponderá aplicar a un 25% del valor catastral del terreno, un período de generación contado desde 1995 y al 75% restante, un período de generación contado desde 2019, teniendo en cuenta el número de años por entero desde cada uno de los actos.

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 web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.