

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFC080573

DGT: 31-07-2021

N.º CONSULTA VINCULANTE: V2206/2021

SUMARIO:

IIVTNU: Exenciones. *Inmueble urbano situado dentro del perímetro delimitado como conjunto histórico-artístico o declarado de interés cultural, en el que se han realizado obras de conservación, mejora o rehabilitación.* De acuerdo con el art. 105.1.b) TRLHL están exentas las transmisiones de bienes que se encuentren dentro del perímetro delimitado como Conjunto Histórico-Artístico, o hayan sido declarados individualmente de interés cultural, cuando sus propietarios o titulares de derechos reales acrediten que han realizado a su cargo obras de conservación, mejora o rehabilitación en dichos inmuebles. Para su aplicación es necesario que el inmueble se encuentre dentro del perímetro delimitado como Conjunto Histórico-Artístico y se acredite la realización de las obras de conservación, mejora o rehabilitación que correspondan a sus propietarios o titulares de derechos reales, todo ello sin perjuicio del cumplimiento de lo que establezca la correspondiente ordenanza fiscal del municipio de la imposición sobre los aspectos sustantivos y formales de esta exención de concesión municipal y carácter rogado. No se establece ningún plazo temporal anterior a la realización del hecho imponible del IIVTNU, en el que hayan de haberse realizado las obras de conservación, mejora o rehabilitación, pero sí es necesario que dichas obras hayan sido realizadas a cargo de sus propietarios o titulares de derechos reales. Como el impuesto se devenga en la fecha de la transmisión de la propiedad o de la transmisión o constitución del derecho real de que se trate, es necesario que la persona o entidad que sea el propietario del inmueble o el titular del derecho real en dicha fecha sea, a su vez, quien haya realizado a su cargo las obras de conservación, mejora o rehabilitación del bien inmueble que es objeto de la transmisión. En este caso, en el que las obras de conservación, mejora o rehabilitación fueron realizadas por el causante y no por los actuales propietarios (herederos), hay que distinguir entre dos supuestos: En el caso de que se trate de la transmisión *mortis causa* de la propiedad del terreno o de la constitución por el mismo título de derechos reales de goce limitativos del dominio, en favor de los herederos, sí que resultará de aplicación la exención, ya que, en este caso, el impuesto se devenga en la fecha del fallecimiento del causante y este habrá sido el titular o propietario del inmueble hasta dicha fecha y, a su vez, la persona que realizó a su cargo las mencionadas obras. Los sujetos pasivos en este caso serán los herederos, como adquirentes a título lucrativo de la propiedad del terreno o persona a cuyo favor se constituye el derecho real de que se trate, puesto que el art 105.1.b) TRLHL no exige que el sujeto pasivo sea quien realice a su cargo las obras de conservación, mejora o rehabilitación, sino que las mismas sean realizadas a cargo del propietario del bien o titular del derecho real de que se trate y dicho propietario o titular, hasta la fecha de devengo del impuesto, es el causante en el caso de transmisiones *mortis causa*, por lo que se cumple el requisito exigido cuando se acredite que el causante realizó a su cargo tales obras. Sin embargo en el caso de que estemos ante una posterior transmisión de la propiedad del inmueble por parte de los herederos (que, en este caso, serán los transmitentes), en este supuesto, no resultará de aplicación la exención, ya que no se cumple el requisito de que el titular de la propiedad o del derecho real en la fecha de devengo (fecha de la transmisión) sea la persona que haya realizado a su cargo las referidas obras, puesto que las obras fueron realizadas por el causante, que fue el anterior propietario del inmueble, pero no por los herederos que son los propietarios en la fecha del devengo del impuesto. exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales.

PRECEPTOS:

RDLeg 2/2004 (TR LHL), arts. 104, 105, 106 y 109.

RDLeg 1175/1990 (Tarifas e Instrucción IAE), Tarifas, Secc. 1.ª, Grupo 834 y Secc. 2.ª, Grupos 724 y 799 e Instrucción.

Ley 58/2003 (LGT), art. 35.

Ley 16/1985 (Patrimonio Histórico Español), arts. 1, 15 y 36.

Descripción sucinta de los hechos:

Inmueble urbano situado dentro del perímetro delimitado como conjunto histórico-artístico o declarado de interés cultural, en el que se han realizado obras de conservación, mejora o rehabilitación.

Cuestión planteada:

Si para la aplicación de la exención en el IIVTNU regulada en el artículo 105.1.b) del TRLRHL, ¿las obras deben haberse realizado en un plazo concreto con anterioridad a la fecha de la transmisión? En el caso de que las obras de mejora se realizaran bajo la titularidad de una persona fallecida, ¿es posible que sus herederos puedan acogerse a dicha exención, como propietarios actuales del inmueble? En caso afirmativo, ¿deben acreditar los herederos la aceptación expresa de la herencia del inmueble o se admitiría una declaración de herederos y la consiguiente herencia yacente?

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.

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 apartado 1 del artículo 109 del TRLRHL, “Devengo”, prescribe:

“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 105 del TRLRHL regula las exenciones en el IIVTNU. En el apartado 1 se regulan las exenciones objetivas y en el apartado 2 las exenciones subjetivas, pero todas son de carácter obligatorio, sin que se recoja supuesto alguno de exención potestativa.

En la letra b) del apartado 1 de dicho artículo 105 se establece que estarán exentos de este impuesto los incrementos de valor que se manifiesten como consecuencia de los siguientes actos:

“b) Las transmisiones de bienes que se encuentren dentro del perímetro delimitado como Conjunto Histórico-Artístico, o hayan sido declarados individualmente de interés cultural, según lo establecido en la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español, cuando sus propietarios o titulares de derechos reales acrediten que han realizado a su cargo obras de conservación, mejora o rehabilitación en dichos inmuebles. A estos efectos, la ordenanza fiscal establecerá los aspectos sustantivos y formales de la exención.”.

El artículo primero de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español, regula en su apartado 2 los bienes que forman parte de dicho Patrimonio, estableciendo:

“2. Integran el Patrimonio Histórico Español los inmuebles y objetos muebles de interés artístico, histórico, paleontológico, arqueológico, etnográfico, científico o técnico. También forman parte del mismo el patrimonio documental y bibliográfico, los yacimientos y zonas arqueológicas, así como los sitios naturales, jardines y parques, que tengan valor artístico, histórico o antropológico.

Asimismo, forman parte del Patrimonio Histórico Español los bienes que integren el Patrimonio Cultural Inmaterial, de conformidad con lo que establezca su legislación especial.”.

Por su parte, el artículo noveno de la Ley 16/1985 dispone en su apartado 1 que:

“1. Gozarán de singular protección y tutela los bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español declarados de interés cultural por ministerio de esta Ley o mediante Real Decreto de forma individualizada.”.

El artículo quince.3 de la Ley 16/1985 define el conjunto histórico en los siguientes términos:

“3. Conjunto Histórico es la agrupación de bienes inmuebles que forma una unidad de asentamiento, continua o dispersa, condicionada por una estructura física representativa de la evolución de una comunidad humana por ser testimonio de su cultura o constituir un valor de uso y disfrute para la colectividad. Asimismo es Conjunto Histórico cualquier núcleo individualizado de inmuebles comprendidos en una unidad superior de población que reúna esas mismas características y pueda ser claramente delimitado.”.

El artículo veinte de la Ley 16/1985 establece en su apartado 1 que “La declaración de un Conjunto Histórico, Sitio Histórico o Zona Arqueológica, como Bienes de Interés Cultural, determinará la obligación para el Municipio o Municipios en que se encontraren de redactar un Plan Especial de Protección del área afectada por la declaración u otro instrumento de planeamiento de los previstos en la legislación urbanística que cumpla en todo caso las exigencias en esta Ley establecidas...”.

El artículo veintiuno.1 de la Ley 16/1985 dispone que en los instrumentos de planeamiento, a los elementos singulares del Conjunto Histórico se les dispensará una protección integral y que para el resto de elementos se fijará, en su caso, un nivel adecuado de protección.

El apartado 1 del artículo treinta y seis de la Ley 16/1985 señala que:

“1. Los bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español deberán ser conservados, mantenidos y custodiados por sus propietarios o, en su caso, por los titulares de derechos reales o por los poseedores de tales bienes.”.

La exención del artículo 105.1.b) del TRLRHL se aplica a dos supuestos diferenciados:

- En primer lugar, a la transmisión de bienes que se encuentren dentro del perímetro delimitado como Conjunto Histórico-Artístico, siempre que sus propietarios o titulares de derechos reales acrediten que han realizado a su cargo obras de conservación, mejora o rehabilitación en dichos inmuebles.

- En segundo lugar, a la transmisión de bienes que hayan sido declarados individualmente de interés cultural, según lo establecido en la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español, con el mismo requisito anterior en cuanto a la realización de obras de conservación, mejora o rehabilitación.

La exención de la letra b) del apartado 1 del artículo 105 del TRLRHL, como el resto de las reguladas en dicho artículo, es de aplicación obligatoria en todos los municipios que tengan establecido el impuesto, con independencia de que esté o no regulada en su respectiva ordenanza fiscal.

El TRLRHL efectúa una remisión a las ordenanzas fiscales para que establezcan los aspectos sustantivos y formales de la exención, que en su caso podrán fijar requisitos sobre las características de las obras efectuadas, el tiempo transcurrido entre las obras y la transmisión, etc. En cualquier caso, la ordenanza fiscal no podrá desvirtuar la exención legalmente prevista estableciendo otros requisitos o condiciones sobre aspectos no previstos en la Ley. Y, en el caso de que la ordenanza fiscal no regule los aspectos sustantivos o formales de esta exención, la misma se aplicará en los términos estrictos establecidos en la Ley.

De acuerdo con el precepto transcrito, y para el caso objeto de consulta, la exención tributaria precisa para su aplicación de la concurrencia necesaria de que el inmueble se encuentre dentro del perímetro delimitado como Conjunto Histórico-Artístico y se acredite la realización de las obras de conservación, mejora o rehabilitación que correspondan a sus propietarios o titulares de derechos reales, extremos estos que deberán quedar probados

conforme a lo dispuesto en el artículo 105 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, todo ello sin perjuicio del cumplimiento de lo que establezca la correspondiente ordenanza fiscal del municipio de la imposición sobre los aspectos sustantivos y formales de esta exención de concesión municipal y carácter rogado.

Las exenciones reguladas en el apartado 1 del artículo 105 del TRLRHL son de carácter objetivo, en cuanto que se declaran exentos los incrementos de valor que se manifiesten como consecuencia de los actos enumerados en dicho apartado.

Mientras que las exenciones reguladas en el apartado 2 del mismo artículo 105 son de carácter subjetivo en cuanto que se declaran exentos los incrementos de valor cuando la obligación de satisfacer el impuesto recaiga sobre las personas o entidades enumeradas en el mismo.

En cuanto a la primera cuestión planteada, el artículo 105.1.b) del TRLRHL no establece ningún plazo temporal anterior a la realización del hecho imponible del IIVTNU, en el que hayan de haberse realizado las obras de conservación, mejora o rehabilitación.

En cuanto a la segunda cuestión planteada, el requisito exigido en el artículo 105.1.b) del TRLRHL en cuanto a la realización de las obras de conservación, mejora o rehabilitación de los bienes inmuebles es que dichas obras hayan sido realizadas a cargo de sus propietarios o titulares de derechos reales y, como el impuesto se devenga en la fecha de la transmisión de la propiedad o de la transmisión o constitución del derecho real de que se trate (artículo 109 TRLRHL), es necesario que la persona o entidad que sea el propietario del inmueble o el titular del derecho real en dicha fecha sea, a su vez, quien haya realizado a su cargo las obras de conservación, mejora o rehabilitación del bien inmueble que es objeto de la transmisión.

En consecuencia, en el caso planteado en la consulta, en el que las obras de conservación, mejora o rehabilitación fueron realizadas por el causante y no por los actuales propietarios (herederos), habrá que distinguir entre dos supuestos:

- Si la cuestión planteada hace referencia a la transmisión mortis causa de la propiedad del terreno o de la constitución por el mismo título de derechos reales de goce limitativos del dominio, en favor de los herederos, sí que resultará de aplicación la exención, ya que, en este caso, el impuesto se devenga en la fecha del fallecimiento del causante y este habrá sido el titular o propietario del inmueble hasta dicha fecha y, a su vez, la persona que realizó a su cargo las mencionadas obras.

Los sujetos pasivos en este caso serán los herederos, como adquirentes a título lucrativo de la propiedad del terreno o persona a cuyo favor se constituye el derecho real de que se trate.

El artículo 105.1.b) del TRLRHL no exige que el sujeto pasivo sea quien realice a su cargo las obras de conservación, mejora o rehabilitación, sino que las mismas sean realizadas a cargo del propietario del bien o titular del derecho real de que se trate y dicho propietario o titular, hasta la fecha de devengo del impuesto, es el causante en el caso de transmisiones mortis causa, por lo que se cumple el requisito exigido cuando se acredite que el causante realizó a su cargo tales obras.

- Ahora bien, si la cuestión planteada hace referencia a una posterior transmisión de la propiedad del inmueble por parte de los herederos (que, en este caso, serán los transmitentes), en este supuesto, no resultará de aplicación la exención, ya que no se cumple el requisito de que el titular de la propiedad o del derecho real en la fecha de devengo (fecha de la transmisión) sea la persona que haya realizado a su cargo las referidas obras. De acuerdo con lo manifestado en la consulta, las obras fueron realizadas por el causante, que fue el anterior propietario del inmueble, pero no por los herederos que son los propietarios en la fecha del devengo del impuesto.

Al respecto, debe recordarse que el artículo 14 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, establece que: "No se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales."

Por último, en cuanto a la tercera cuestión planteada, y para el caso de que de acuerdo con lo anterior, sí resulte de aplicación la exención, habrá que estar a lo dispuesto en la ordenanza fiscal reguladora del impuesto, que será la que establezca la documentación que deba aportarse por los sujetos pasivos.

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.