

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFC080738

DGT: 20-08-2021

N.º CONSULTA VINCULANTE: V2378/2021

SUMARIO:

IIVTNU. Naturaleza y hecho imponible. *Supuestos de no sujeción. Período de generación del incremento de valor en la liquidación del IIVTNU por el heredero.* Los padres de la sujeto pasivo casados en gananciales, adquirieron un inmueble (A) en 1989. El padre fallece en abril de 2020, y en la liquidación de la sociedad de gananciales se adjudica el 100% del pleno dominio del inmueble A al padre, pasando el inmueble a formar parte de la masa hereditaria. Otro inmueble (B), que también era propiedad con carácter ganancial de ambos cónyuges, en la liquidación de la sociedad de gananciales se adjudica la nuda propiedad al padre fallecido y el usufructo a la madre. El fallecimiento de uno de los cónyuges es una de las causas de la disolución del matrimonio y, consecuentemente, de la sociedad de gananciales. La disolución de la sociedad de gananciales y la adjudicación de los bienes y derechos integrantes del haber de dicha sociedad por mitad a cada uno de los cónyuges, de acuerdo con su porcentaje de participación, en el caso de que a alguno o a ambos de los cónyuges se le adjudicase uno o más inmuebles urbanos, no está sujeta al IIVTNU. Dado que dicha adjudicación no está sujeta al IIVTNU, en la posterior transmisión que se realiza, por la división y adjudicación de la herencia del cónyuge fallecido, a efectos de la determinación de la base imponible del IIVTNU habrá que tener en cuenta que, en esta nueva transmisión, el período de puesta de manifiesto del incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana a los efectos de la aplicación del porcentaje anual que corresponda será el comprendido entre la fecha del devengo del Impuesto que se liquide (la transmisión por herencia en la fecha del fallecimiento 08/04/2020) y la del devengo de la anterior transmisión de la propiedad del terreno que sí estuvo sujeta al IIVTNU (la adquisición del inmueble por compraventa por ambos cónyuges). Es decir, la fecha de inicio de dicho período de generación será la fecha en la que ambos cónyuges adquirieron el inmueble por compraventa y no la fecha en la que se le adjudica al cónyuge fallecido el 100% del pleno dominio por disolución y liquidación de la sociedad de gananciales en el caso del inmueble A y de la nuda propiedad en el caso del inmueble B. Sin embargo, la transmisión de los bienes inmuebles urbanos que formen parte del caudal hereditario, entre los que se incluiría el pleno dominio del inmueble A y la nuda propiedad del inmueble B que se adjudique a los herederos del padre de la sujeto pasivo como pago de sus derechos hereditarios, estará sujeta y no exenta del IIVTNU, siendo el sujeto pasivo, de acuerdo con el art. 106.1.a) del TRLRHL, el heredero, como adquirente de la propiedad o de la nuda propiedad de los terrenos, respectivamente. Así, para el inmueble A, la adjudicación del 100% del pleno dominio al cónyuge fallecido por disolución y liquidación de la sociedad de gananciales está no sujeta al IIVTNU, siempre que tal adjudicación se haga de acuerdo con el porcentaje de participación de cada cónyuge en la sociedad. Y en la transmisión del pleno dominio del terreno A por la herencia del padre, la fecha de inicio del período de generación del incremento de valor del terreno para la determinación de la base imponible será únicamente y para el 100% del pleno dominio, la fecha en la que ambos cónyuges adquirieron el inmueble en el año 1989. Asimismo, para el inmueble B, la adjudicación de la nuda propiedad del terreno al cónyuge fallecido por disolución y liquidación de la sociedad de gananciales está no sujeta al IIVTNU, siempre que tal adjudicación se haga de acuerdo con el porcentaje de participación de cada cónyuge en la sociedad. La adjudicación del derecho real de usufructo del terreno B al cónyuge supérstite por disolución y liquidación de la sociedad de gananciales está no sujeta al IIVTNU, siempre que tal adjudicación se haga de acuerdo con el porcentaje de participación de cada cónyuge en la sociedad. Y en la transmisión de la nuda propiedad de ese terreno B por la herencia del padre fallecido, la fecha de inicio del período de generación del incremento de valor del terreno para la determinación de la base imponible, será únicamente y para el 100% de la nuda propiedad, la fecha en la que ambos cónyuges adquirieron la propiedad del inmueble B.

PRECEPTOS:

RDLeg 2/2004 (TR LHL), arts. 104 a 110.
Código Civil, arts. 85 y 1392.

Descripción sucinta de los hechos:

Los padres de la consultante, casados en gananciales, adquirieron un inmueble (inmueble A) en 1989. El padre fallece en abril de 2020, y en la liquidación de la sociedad de gananciales se adjudica el 100% del pleno dominio del inmueble A al padre, pasando el inmueble a formar parte de la masa hereditaria.

Otro inmueble (inmueble B), que también era propiedad con carácter ganancial de ambos cónyuges, en la liquidación de la sociedad de gananciales se adjudica la nuda propiedad al padre fallecido y el usufructo a la madre.

Cuestión planteada:

Si respecto del inmueble A y a efectos de determinar el período de generación del incremento de valor en la liquidación del IIVTNU por el heredero, es correcto considerar que el 50% de la propiedad se adquirió por el padre en el año 1989 y el otro 50% lo adquirió por la adjudicación en la liquidación de gananciales.

La misma cuestión respecto de la herencia de la nuda propiedad del inmueble B.

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.”.

En el caso objeto de consulta, ambos cónyuges, casados en régimen legal de gananciales, habían adquirido en su día la propiedad de dos bienes inmuebles urbanos (inmuebles A y B).

El fallecimiento de uno de los cónyuges es una de las causas de la disolución del matrimonio y, consecuentemente, de la sociedad de gananciales (artículos 85 y 1.392 del Código Civil)

Cabe señalar que la disolución de la sociedad de gananciales y la adjudicación de los bienes y derechos integrantes del haber de dicha sociedad por mitad a cada uno de los cónyuges, de acuerdo con su porcentaje de participación, en el caso de que a alguno o a ambos de los cónyuges se le adjudicase uno o más inmuebles urbanos, no está sujeta al IIVTNU, por aplicación de lo dispuesto en el artículo 104.3 del TRLRHL.

Ahora bien, dado que dicha adjudicación no está sujeta al IIVTNU, en la posterior transmisión que se realiza, por la división y adjudicación de la herencia del cónyuge fallecido, a efectos de la determinación de la base imponible del IIVTNU habrá que tener en cuenta que, en esta nueva transmisión, el período de puesta de manifiesto del incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana a los efectos de la aplicación del porcentaje anual que corresponda será el comprendido entre la fecha del devengo del Impuesto que se liquide (la transmisión por herencia en la fecha del fallecimiento 08/04/2020) y la del devengo de la anterior transmisión de la propiedad del terreno que sí estuvo sujeta al IIVTNU (la adquisición del inmueble por compraventa por ambos cónyuges). Es decir, la fecha de inicio de dicho período de generación será la fecha en la que ambos cónyuges adquirieron el inmueble por compraventa y no la fecha en la que se le adjudica al cónyuge fallecido el 100% del pleno dominio por disolución y

liquidación de la sociedad de gananciales en el caso del inmueble A y de la nuda propiedad en el caso del inmueble B.

Sin embargo, la transmisión de los bienes inmuebles urbanos que formen parte del caudal hereditario, entre los que se incluiría, de acuerdo con la información facilitada por la consultante, el pleno dominio del inmueble A y la nuda propiedad del inmueble B que se adjudique a los herederos del padre de la consultante, como pago de sus derechos hereditarios, estará sujeta y no exenta del IIVTNU, siendo el sujeto pasivo, de acuerdo con el artículo 106.1.a) del TRLRHL, el heredero, como adquirente de la propiedad o de la nuda propiedad de los terrenos, respectivamente.

Así, para el inmueble A, la adjudicación del 100% del pleno dominio al cónyuge fallecido por disolución y liquidación de la sociedad de gananciales está no sujeta al IIVTNU, siempre que tal adjudicación se haga de acuerdo con el porcentaje de participación de cada cónyuge en la sociedad.

Y en la transmisión del pleno dominio del terreno A por la herencia del padre de la consultante, la fecha de inicio del período de generación del incremento de valor del terreno para la determinación de la base imponible será únicamente y para el 100% del pleno dominio, la fecha en la que ambos cónyuges adquirieron el inmueble en el año 1989.

Asimismo, para el inmueble B, la adjudicación de la nuda propiedad del terreno al cónyuge fallecido por disolución y liquidación de la sociedad de gananciales está no sujeta al IIVTNU, siempre que tal adjudicación se haga de acuerdo con el porcentaje de participación de cada cónyuge en la sociedad.

La adjudicación del derecho real de usufructo del terreno B al cónyuge supérstite por disolución y liquidación de la sociedad de gananciales está no sujeta al IIVTNU, siempre que tal adjudicación se haga de acuerdo con el porcentaje de participación de cada cónyuge en la sociedad.

Y en la transmisión de la nuda propiedad de ese terreno B por la herencia del padre fallecido, la fecha de inicio del período de generación del incremento de valor del terreno para la determinación de la base imponible, será únicamente y para el 100% de la nuda propiedad, la fecha en la que ambos cónyuges adquirieron la propiedad del inmueble B.

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.