

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFC081503

DGT: 22-12-2021

N.º CONSULTA VINCULANTE: V3178/2021

SUMARIO:

IIVTNU. Devengo. *Adquisición por partes de un inmueble en diferentes fechas.* Una persona adquirió la propiedad de la mitad indivisa de una vivienda por herencia de su padre, fallecido el 21/03/1991, adjudicándose dicha herencia por escritura de fecha 08/04/2003. Posteriormente, falleció su madre en fecha 08/07/2015, heredando la otra mitad indivisa de la propiedad, otorgándose el 11/06/2019 la escritura de aceptación y adjudicación de la correspondiente herencia. En este caso la propiedad del terreno urbano se produjo por causa de muerte, derivada del fallecimiento de los padres del sujeto pasivo. En cuanto a la fecha de devengo del impuesto derivada de esta transmisión lucrativa, debe atenderse, como indica el art 109 del TRLRHL a la «fecha de la transmisión», sin que la Ley defina tal concepto. El Tribunal Supremo ha fijando la doctrina de que el devengo del IIVTNU se produce en la fecha de la transmisión de los bienes, y en el caso de las transmisiones por causa de muerte, es la fecha del fallecimiento del causante, cualquiera que sea la fecha de la aceptación o adición de la herencia. Por tanto, a efectos del IIVTNU, se tendrá por fecha de la transmisión la del fallecimiento de cada uno de los causantes (los padres de la consultante), entendiéndose por tanto producido en dicho momento el devengo del tributo. Así, en este caso, por la herencia del padre y la transmisión lucrativa a favor de la consultante de la mitad indivisa de la propiedad del terreno, el devengo del IIVTNU se produjo el 21/03/1991, fecha del fallecimiento del padre del contribuyente. Por tanto, la consultante adquirió una mitad indivisa de la propiedad del terreno en la fecha del fallecimiento del padre. Y, posteriormente, a la fecha del fallecimiento de su madre el 08/07/2015, la consultante adquirió la otra mitad indivisa de la propiedad del terreno. La transmisión de la propiedad de la vivienda que ahora se plantea hacer la consultante dará lugar al devengo del IIVTNU. Si la transmisión es a título oneroso, será contribuyente del impuesto la consultante, como transmitente de la propiedad, y si dicha transmisión es a título lucrativo, entonces será contribuyente el adquirente de la propiedad. Esta futura transmisión, producirá una sola liquidación del impuesto, determinándose la base imponible de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 107 del TRLRHL. En el caso de la consulta, dado que la adquisición se realizó por mitad en dos fechas distintas, resultarán dos períodos de generación del incremento de valor de cada una de las mitades, determinados cada uno de ellos por el número de años por entero, con un máximo de 20, transcurridos desde la fecha de la respectiva adquisición hasta la fecha de la transmisión.

PRECEPTOS:

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

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

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

Descripción sucinta de los hechos:

La consultante adquirió la propiedad de la mitad indivisa de una vivienda por herencia de su padre, fallecido el 21/03/1991, adjudicándose dicha herencia por escritura de fecha 08/04/2003. Posteriormente, falleció su madre en fecha 08/07/2015, heredando la otra mitad indivisa de la propiedad, otorgándose el 11/06/2019 la escritura de aceptación y adjudicación de la correspondiente herencia.

Cuestión planteada:

Ante una eventual transmisión de la propiedad del inmueble, ¿cómo debería proceder para liquidar correctamente el IIVTNU?:

- En qué fecha habría adquirido cada una de las mitades de la vivienda.
- Si debe liquidarse el impuesto de forma separada para cada mitad o debe hacerse una única liquidación tomando como antigüedad la media aritmética de los años en que la consultante ha sido propietaria de cada mitad.

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 dispone que, en los casos de transmisión de la propiedad del terreno, el impuesto se devenga en la fecha de dicha transmisión.

En el caso objeto de consulta, se trata de la transmisión lucrativa de la propiedad de un terreno urbano por causa de muerte, derivada del fallecimiento de los padres de la consultante.

En cuanto a la fecha de devengo del impuesto derivada de esta transmisión lucrativa, debe atenderse, como indica el artículo 109 del TRLRHL a la “fecha de la transmisión”, sin que la Ley defina tal concepto.

El apartado 2 del artículo 7 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT) establece que: “tendrán carácter supletorio las disposiciones generales del derecho administrativo y los preceptos del derecho común”.

A falta de precisión en el TRLRHL sobre cuál sea el momento en que se produce la transmisión por causa de muerte, a efectos del IIVTNU, hay que acudir con carácter supletorio a los correspondientes preceptos del Código Civil, que se indican a continuación:

“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.”.

A este respecto, se le informa que la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo se ha pronunciado en numerosas ocasiones sobre esta cuestión, fijando la doctrina de que el devengo del IIVTNU se produce en la fecha de la transmisión de los bienes, que en el caso de las transmisiones por causa de muerte, es la fecha del fallecimiento del causante, cualquiera que sea la fecha de la aceptación o adición de la herencia (sentencias de fechas 5 de junio de 1993, 7 de octubre de 1995 y 29 de junio, 30 de septiembre, 19 de octubre y 30 de noviembre de 1996).

Por tanto, a efectos del IIVTNU, se tendrá por fecha de la transmisión la del fallecimiento de cada uno de los causantes (los padres de la consultante), entendiéndose por tanto producido en dicho momento el devengo del tributo.

Así, en el caso objeto de consulta, por la herencia del padre y la transmisión lucrativa a favor de la consultante de la mitad indivisa de la propiedad del terreno, el devengo del IIVTNU se produjo el 21/03/1991, fecha del fallecimiento del padre de la consultante.

Por tanto, la consultante adquirió una mitad indivisa de la propiedad del terreno en la fecha del fallecimiento del padre.

Y, posteriormente, a la fecha del fallecimiento de su madre el 08/07/2015, la consultante adquirió la otra mitad indivisa de la propiedad del terreno.

La transmisión de la propiedad de la vivienda que ahora se plantea hacer la consultante dará lugar al devengo del IIVTNU. Si la transmisión es a título oneroso, será contribuyente del impuesto la consultante, como transmitente de la propiedad, y si dicha transmisión es a título lucrativo, entonces será contribuyente el adquirente de la propiedad.

Esta futura transmisión, producirá una sola liquidación del impuesto, determinándose la base imponible de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 107 del TRLRHL. En el caso de la consulta, dado que la adquisición se realizó por mitad en dos fechas distintas, resultarán dos períodos de generación del incremento de valor de cada una de las mitades, determinados cada uno de ellos por el número de años por entero, con un máximo de 20, transcurridos desde la fecha de la respectiva adquisición hasta la fecha de la transmisión.

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.