

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFC086536

DGT: 13-06-2023

N.º CONSULTA VINCULANTE: V1699/2023

### SUMARIO:

**IIVTNU. Base imponible.** *Acreditación del valor de la transmisión si no se dispone del ISD.* De acuerdo con el art. 104.5 TRLRHL, para los casos de no sujeción o aplicación del método de estimación real, se exige acreditar el valor de la transmisión con la declaración del ISD cuando se trate de transmisiones lucrativas. Las personas físicas que no tengan residencia fiscal en España estarán sujetos por obligación real de contribuir al ISD cuando adquieran bienes o derechos que estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio español. La cesión del impuesto a las comunidades autónomas no se produce tratándose de sujetos pasivos no residentes (herederos o legatarios en la adquisición mortis causa), por lo que en tal caso no procede punto de conexión ni competencia normativa autonómica ni, lógicamente, aplicación de la misma al no residente, que ha de ceñirse al marco de la legislación de la Administración Central del Estado, titular del tributo. Por ello, en los casos en que una persona física no residente en España reciba una herencia, deberá autoliquidar el ISD en la AEAT. Dentro de la AEAT, la gestión de este impuesto está encomendada a la Oficina Nacional de Gestión Tributaria. Por tanto, si el transmitente es una persona física no residente en España, cuando adquirió el inmueble por herencia sí estaba sujeto al ISD por obligación real, por todos los bienes y derechos heredados situados en territorio español. El transmitente, como heredero en una adquisición mortis causa, tuvo que haber presentado una autoliquidación del ISD ante la AEAT, con aplicación de la normativa estatal del impuesto. No obstante, de acuerdo con lo señalado anteriormente, el transmitente pudo optar por la aplicación de la normativa del ISD de la Comunidad Autónoma de residencia del causante, si el causante tenía su residencia habitual en una determinada Comunidad Autónoma, o bien, por la aplicación de la normativa de la Comunidad Autónoma con el mayor valor de los bienes situados en España, si el causante no era residente en España. En definitiva, por todo lo anterior, el adquirente del terreno, como sujeto pasivo sustituto del contribuyente del IIVTNU, para poder acreditar la inexistencia de incremento de valor o de un incremento de valor inferior a la base imponible del IIVTNU calculada por el método objetivo, podrá tomar como valor de adquisición del terreno el valor declarado a efectos del ISD, ya que el transmitente del mismo sí estuvo sujeto al ISD, por obligación real (siempre y cuando no sea inferior al valor comprobado por la Administración).

### PRECEPTOS:

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

Ley 29/1987 (Ley ISD), arts. 6 y 7 y disp. adic. segunda.

Ley 22/2009 (Sistema de Financiación de las CC.AA. de Régimen Común), art. 32.

### Descripción sucinta de los hechos:

De acuerdo con el artículo 104.5 del TRLRHL, para los casos de no sujeción o aplicación del método de estimación real, se exige acreditar el valor de la transmisión con la declaración del ISD cuando se trate de transmisiones lucrativas.

### Cuestión planteada:

En los casos de transmisiones por compraventa donde el transmitente es no residente y el título anterior de adquisición es una herencia, ¿cómo pueden los adquirentes como sujetos pasivos acreditar la pérdida de valor si no disponen del ISD? ¿Podríamos de forma excepcional compararlo directamente con el valor escriturado en la herencia en el caso de que los adquirentes la tengan?

### 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 Real Decreto-Ley 26/2021 introdujo un nuevo supuesto de no sujeción al impuesto en el apartado 5 del artículo 104 del TRLRHL, con la siguiente redacción:

“5. No se producirá la sujeción al impuesto en las transmisiones de terrenos respecto de los cuales se constate la inexistencia de incremento de valor por diferencia entre los valores de dichos terrenos en las fechas de transmisión y adquisición.

Para ello, el interesado en acreditar la inexistencia de incremento de valor deberá declarar la transmisión, así como aportar los títulos que documenten la transmisión y la adquisición, entendiéndose por interesados, a estos efectos, las personas o entidades a que se refiere el artículo 106.

Para constatar la inexistencia de incremento de valor, como valor de transmisión o de adquisición del terreno se tomará en cada caso el mayor de los siguientes valores, sin que a estos efectos puedan computarse los gastos o tributos que graven dichas operaciones: el que conste en el título que documente la operación o el comprobado, en su caso, por la Administración tributaria.

Cuando se trate de la transmisión de un inmueble en el que haya suelo y construcción, se tomará como valor del suelo a estos efectos el que resulte de aplicar la proporción que represente en la fecha de devengo del impuesto el valor catastral del terreno respecto del valor catastral total y esta proporción se aplicará tanto al valor de transmisión como, en su caso, al de adquisición.

Si la adquisición o la transmisión hubiera sido a título lucrativo se aplicarán las reglas de los párrafos anteriores tomando, en su caso, por el primero de los dos valores a comparar señalados anteriormente, el declarado en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

En la posterior transmisión de los inmuebles a los que se refiere este apartado, para el cómputo del número de años a lo largo de los cuales se ha puesto de manifiesto el incremento de valor de los terrenos, no se tendrá en cuenta el periodo anterior a su adquisición. Lo dispuesto en este párrafo no será de aplicación en los supuestos de aportaciones o transmisiones de bienes inmuebles que resulten no sujetas en virtud de lo dispuesto en el apartado 3 de este artículo o en la disposición adicional segunda de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.”.

Asimismo, se dio nueva redacción al artículo 107 del TRLRHL, que regula la determinación de la base imponible del impuesto:

“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 periodo máximo de veinte años, y se determinará, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 5 de este artículo, multiplicando el valor del terreno en el momento del devengo calculado conforme a lo establecido en sus apartados 2 y 3, por el coeficiente que corresponda al periodo de generación conforme a 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 estos en el momento del devengo será el que tengan determinado en dicho momento a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

(...).

4. El periodo de generación del incremento de valor será el número de años a lo largo de los cuales se haya puesto de manifiesto dicho incremento.

En los supuestos de no sujeción, salvo que por ley se indique otra cosa, para el cálculo del periodo de generación del incremento de valor puesto de manifiesto en una posterior transmisión del terreno, se tomará como fecha de adquisición, a los efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior, aquella en la que se produjo el anterior devengo del impuesto.

En el cómputo del número de años transcurridos se tomarán años completos, es decir, sin tener en cuenta las fracciones de año. En el caso de que el periodo de generación sea inferior a un año, se prorrateará el coeficiente anual teniendo en cuenta el número de meses completos, es decir, sin tener en cuenta las fracciones de mes.

El coeficiente a aplicar sobre el valor del terreno en el momento del devengo, calculado conforme a lo dispuesto en los apartados anteriores, será el que corresponda de los aprobados por el ayuntamiento según el periodo de generación del incremento de valor, sin que pueda exceder de los límites siguientes:

(...)

5. Cuando, a instancia del sujeto pasivo, conforme al procedimiento establecido en el artículo 104.5, se constate que el importe del incremento de valor es inferior al importe de la base imponible determinada con arreglo a lo dispuesto en los apartados anteriores de este artículo, se tomará como base imponible el importe de dicho incremento de valor.”.

El artículo 106 del TRLRHL regula los sujetos pasivos del impuesto:

“1. Es sujeto pasivo del impuesto a título de contribuyente:

(...)

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.

2. En los supuestos a que se refiere el párrafo b) del apartado anterior, tendrá la consideración de sujeto pasivo sustituto del contribuyente, 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, cuando el contribuyente sea una persona física no residente en España.”

De acuerdo con lo anterior, la base imponible del IIVTNU se determina, como regla general, multiplicando el valor catastral del terreno en la fecha de devengo por el coeficiente que corresponda al período de generación del incremento, conforme a lo previsto en el apartado 4 del artículo 107.

La aplicación del llamado método de la “plusvalía real” por diferencia entre el valor de transmisión y el valor de adquisición del terreno, tanto para la aplicación de la no sujeción al impuesto regulada en el artículo 104.5 del TRLRHL, como para la determinación de la base imponible del impuesto, de acuerdo con lo establecido en el artículo 107.5 del TRLRHL, solo tendrá lugar cuando el sujeto pasivo así lo solicite, es decir, se requiere la solicitud del obligado tributario.

Como valores de transmisión o de adquisición del terreno se tomará el mayor de los siguientes, sin computar los gastos o tributos que graven tales operaciones:

- El valor que conste en el título que documente la operación.
- El valor comprobado, en su caso, por la Administración tributaria.

La ley regula dos reglas específicas:

Una primera, para el caso de que el inmueble transmitido esté formado por suelo y construcción, entonces se tomará como valor del suelo, el que resulte de aplicar la proporción que represente en la fecha de devengo del impuesto el valor catastral del terreno respecto del valor catastral total, y esta proporción se aplicará tanto al valor de transmisión como, en su caso, al de adquisición.

Y una segunda, para el caso de que la adquisición o la transmisión se haya realizado a título lucrativo, entonces como tal valor de adquisición o transmisión se tomará el mayor de los siguientes valores:

- El valor declarado a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.
- El comprobado, en su caso, por la Administración tributaria.

Es decir, la ley establece que, en los casos de adquisición o transmisión a título lucrativo, a efectos de la comparación se tomará el valor declarado en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Tanto el artículo 104.5 como el artículo 110.4 del TRLRHL atribuyen a los ayuntamientos facultades de comprobación de los valores de adquisición y de transmisión declarados por el sujeto pasivo.

Y en el marco de dichas facultades de comprobación, es el ayuntamiento o el órgano encargado de la gestión del impuesto quien puede considerar que el sujeto pasivo ha acreditado de forma suficiente la inexistencia de incremento de valor del terreno.

Trasladando lo anterior al caso objeto de consulta, en una transmisión por compraventa, es decir, una transmisión a título oneroso, será sujeto pasivo a título de contribuyente la persona física que transmita el terreno. Pero, en este caso, al ser el contribuyente una persona física no residente en España, tendrá la consideración de sujeto pasivo sustituto del transmitente, de acuerdo con el artículo 106.2 del TRLRHL, la persona física que adquiera el terreno.

Por ello, el adquirente, como obligado tributario, tiene derecho a que se le aplique el supuesto de no sujeción del artículo 104.5 del TRLRH cuando así lo solicite y acredite la inexistencia de incremento de valor del terreno. Asimismo, tendrá derecho a que se aplique el método de determinación de la base imponible del impuesto del artículo 107.5 del TRLRHL, cuando así lo solicite y acredite que el incremento de valor obtenido es inferior a la cuantía de la base imponible determinada de acuerdo con lo dispuesto en los apartados 1 a 4 del artículo 107 del TRLRHL.

Respecto a la posibilidad de acreditar el valor declarado en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD) si el transmitente del terreno no tiene la residencia habitual en España, hay que señalar lo siguiente:

Según el artículo 6.1 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (LISD): “A los contribuyentes que tengan su residencia habitual en España se les exigirá el Impuesto por obligación personal, con independencia de dónde se encuentren situados los bienes o derechos que integren el incremento de patrimonio gravado.”

Pero, el artículo 7 de la LISD regula la sujeción al impuesto por obligación real de contribuir:

“A los contribuyentes no incluidos en el artículo inmediato anterior se les exigirá el Impuesto, por obligación real, por la adquisición de bienes y derechos, cualquiera que sea su naturaleza, que estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio español, así como por la percepción de cantidades derivadas de contratos de seguros sobre la vida cuando el contrato haya sido realizado con entidades aseguradoras españolas o se haya celebrado en España con entidades extranjeras que operen en ella.”

El artículo 18 del Reglamento del Impuesto, aprobado por el Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, determina qué bienes y derechos se consideran situados en territorio español, entre los cuales se encuentran los bienes inmuebles que en él radiquen.

Por otra parte, la disposición adicional segunda de la LISD dispone lo siguiente:

*“Disposición Adicional Segunda. Adecuación de la normativa del Impuesto a lo dispuesto en la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 3 de septiembre de 2014 (asunto C-127/12), y regulación de la declaración liquidación de los contribuyentes que deban tributar a la Administración Tributaria del Estado:*

Uno. Adecuación de la normativa del Impuesto a lo dispuesto en la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 3 de septiembre de 2014.

1. La liquidación del impuesto aplicable a la adquisición de bienes y derechos por cualquier título lucrativo en los supuestos que se indican a continuación se ajustará a las siguientes reglas:

a) En el caso de la adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio, si el causante hubiera sido no residente en España, los contribuyentes tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la Comunidad Autónoma en donde se encuentre el mayor valor de los bienes y derechos del caudal relicto situados en España. Si no hubiera ningún bien o derecho situado en España, se aplicará a cada sujeto pasivo la normativa de la Comunidad Autónoma en que resida.

b) En el caso de la adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio, si el causante hubiera sido residente en una Comunidad Autónoma, los contribuyentes no residentes tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por dicha Comunidad Autónoma.

(...)

Dos. Regulación de la declaración-liquidación de los contribuyentes que deban tributar a la Administración Tributaria del Estado.

Los contribuyentes, que deban cumplimentar sus obligaciones por este impuesto a la Administración Tributaria del Estado, vendrán obligados a presentar una autoliquidación, practicando las operaciones necesarias para determinar el importe de la deuda tributaria y acompañar el documento o declaración en el que se contenga o se constate el hecho imponible. Al tiempo de presentar su autoliquidación, deberán ingresar la deuda tributaria resultante en el lugar, forma y plazos determinados reglamentariamente por el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas.”

Por último, el artículo 32 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, establece la cesión a las comunidades autónomas del ISD producido en su territorio, entendiéndose que el punto de conexión territorial concurre, para los sujetos pasivos residentes en España y para el caso de adquisiciones “mortis causa”, cuando el causante tenga su residencia habitual en el mismo a la fecha del devengo.

De acuerdo con todo lo anterior, las personas físicas que no tengan residencia fiscal en España estarán sujetos por obligación real de contribuir al ISD cuando adquieran bienes o derechos que estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio español.

La cesión del impuesto a las comunidades autónomas no se produce tratándose de sujetos pasivos no residentes (herederos o legatarios en la adquisición “mortis causa”), por lo que en tal caso no procede punto de conexión ni competencia normativa autonómica ni, lógicamente, aplicación de la misma al no residente, que ha de ceñirse al marco de la legislación de la Administración Central del Estado, titular del tributo.

Por ello, en los casos en que una persona física no residente en España reciba una herencia, deberá autoliquidar el ISD en la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT). Dentro de la AEAT, la gestión de este impuesto está encomendada a la Oficina Nacional de Gestión Tributaria.

Por tanto, si, como se desprende del escrito de consulta, el transmitente es una persona física no residente en España, cuando adquirió el inmueble por herencia sí estaba sujeto al ISD por obligación real, por todos los bienes y derechos heredados situados en territorio español.

El transmitente, como heredero en una adquisición "mortis causa", tuvo que haber presentado una autoliquidación del ISD ante la AEAT, con aplicación de la normativa estatal del impuesto.

No obstante, de acuerdo con lo señalado anteriormente, el transmitente pudo optar por la aplicación de la normativa del ISD de la Comunidad Autónoma de residencia del causante, si el causante tenía su residencia habitual en una determinada Comunidad Autónoma, o bien, por la aplicación de la normativa de la Comunidad Autónoma con el mayor valor de los bienes situados en España, si el causante no era residente en España.

En definitiva, por todo lo anterior, el adquirente del terreno, como sujeto pasivo sustituto del contribuyente del IIVTNU, para poder acreditar la inexistencia de incremento de valor o de un incremento de valor inferior a la base imponible del IIVTNU calculada por el método objetivo, podrá tomar como valor de adquisición del terreno el valor declarado a efectos del ISD, ya que el transmitente del mismo sí estuvo sujeto al ISD, por obligación real (siempre y cuando no sea inferior al valor comprobado por la Administración).

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 Función Pública.