

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFC086930

DGT: 04-07-2023

N.º CONSULTA VINCULANTE: V1909/2023

SUMARIO:

IIVTNU. Base imponible. Valor de adquisición. Una persona falleció el 01/01/2023, viudo y sin hijos, habiendo otorgado testamento en el que nombraba herederos a sus sobrinos. Entre los bienes de la herencia, se encuentra un inmueble urbano. El inmueble fue adquirido por el causante de la siguiente forma: un 50% en fecha 02/12/1986, por compraventa, junto con su esposa, por un precio total del inmueble de 15.025,30 euros. El otro 50%, lo adquirió al fallecimiento de su esposa, como heredero, el 19/11/2021, liquidando el impuesto sobre sucesiones por un valor total del inmueble de 160.000 euros. El 08/06/2023 se ha firmado escritura de aceptación y adjudicación de la herencia del tío, en la que se valora el inmueble por 109.456,17 euros en total, siendo este valor el declarado a efectos del impuesto sobre sucesiones por los herederos (sobrinos). La base imponible es una única magnitud o cantidad, y ello con independencia de que para su determinación se tengan que realizar distintos cálculos, pero la base imponible será el resultado de todos los cálculos u operaciones parciales. Asimismo, la transmisión de la propiedad de un terreno urbano da lugar a la realización de un único hecho imponible del impuesto. En el caso de que se haya adquirido la propiedad del terreno por cuotas partes en distintas fechas y, posteriormente, en un único acto o negocio jurídico transmite la totalidad del derecho de propiedad del que es titular, se está ante un solo hecho imponible, que da lugar a una única liquidación del impuesto. Por tanto, el incremento de valor será la diferencia entre los valores de transmisión y de adquisición (que en este caso será la suma de tantos valores parciales como adquisiciones parciales existan). La única particularidad de este caso es que el valor de adquisición del inmueble no está documentado en un único título de adquisición, sino que está fraccionado en dos o más. El valor de adquisición del inmueble para el causante de la herencia es la suma de 7.512,65 euros (la mitad del valor de adquisición por compraventa en fecha 02/12/1986, por 15.025,30 euros) más 80.000 euros (el valor declarado a efectos del ISD por la mitad del inmueble en la herencia de la esposa del causante), es decir, que el valor de adquisición es 87.512,65 euros. A este valor de adquisición del inmueble habrá que aplicarle la proporción que represente en la fecha de devengo del impuesto (la fecha del fallecimiento del causante en 01/01/2023) el valor catastral del terreno respecto del valor catastral total, para obtener el valor de adquisición del terreno. El valor de transmisión del inmueble será el valor declarado a efectos del ISD por la herencia del causante, que según los datos es 109.456,17 euros. A este valor también habrá que aplicarle la proporción que represente en la fecha de devengo del impuesto el valor catastral del terreno respecto del valor catastral total, para obtener el valor de transmisión del terreno. Si a instancia del sujeto pasivo y de la comparación entre ese valor de transmisión del terreno con el valor de adquisición del mismo, resulta una cantidad negativa, resultaría de aplicación la no sujeción del art. 104.5 TRLHL. En caso de que resulte una cantidad positiva, se produciría la sujeción al impuesto. Y en este caso, si así lo solicita el sujeto pasivo, habría que comparar esta diferencia positiva entre el valor de transmisión y de adquisición del terreno con el importe de la base imponible del impuesto determinada conforme a lo dispuesto en el art. 107.1 a 4 TRLHL, a los efectos de aplicar, en su caso, lo establecido en el art. 107.5 TRLHL.

PRECEPTOS:

RDLeg 2/2004 (TR LHL), arts. 104 , 107 y 109.

Descripción sucinta de los hechos:

El tío del consultante falleció el 01/01/2023, viudo y sin hijos, habiendo otorgado testamento en el que nombraba herederos a sus sobrinos. Entre los bienes de la herencia, se encuentra un inmueble urbano. El inmueble fue adquirido por el causante de la siguiente forma: un 50% en fecha 02/12/1986, por compraventa, junto con su esposa, por un precio total del inmueble de 15.025,30 euros. El otro 50%, lo adquirió al fallecimiento de su esposa, como heredero, el 19/11/2021, liquidando el impuesto sobre sucesiones por un valor total del inmueble de 160.000 euros.

El 08/06/2023 se ha firmado escritura de aceptación y adjudicación de la herencia del tío, en la que se valora el inmueble por 109.456,17 euros en total, siendo este valor el declarado a efectos del impuesto sobre sucesiones por los herederos (sobrinos).

Cuestión planteada:

Existiendo dos fechas de adquisición para el mismo inmueble, una para cada mitad, y no habiendo incremento de valor en una de esas mitades (la adquirida por herencia de la esposa), si existe la posibilidad de generar una única carta de pago por la mitad que corresponde liquidar, pudiendo elegir el método de cálculo más beneficioso para el contribuyente. Y que no resulta necesario generar carta de pago por el 50% del inmueble en el que no existe incremento de valor, no pudiendo liquidarse el impuesto por esa 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 Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo.

El artículo 104 del TRLRHL regula en su apartado 1 la naturaleza y el hecho imponible del impuesto, estableciendo:

“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.”.

El apartado 5 del artículo 104 del TRLRHL, introducido por el Real Decreto-Ley 26/2021, de 8 de noviembre, por el que se adapta el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, a la reciente jurisprudencia del Tribunal Constitucional respecto del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (BOE de 9 de noviembre), y que entró en vigor el 10 de noviembre de 2021, regula un nuevo supuesto de no sujeción al impuesto, estableciendo:

“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.”.

El artículo 106 del TRLRHL regula los sujetos pasivos del impuesto, y dispone en su apartado 1:

“1. Es sujeto pasivo del impuesto 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 determinación de la base imponible del impuesto, y en la redacción dada por el Real Decreto-Ley 26/2021, dispone:

“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.”.

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.”.

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 periodo de generación del incremento, conforme a lo previsto en el apartado 4 del artículo 107.

El artículo 104.5 del TRLRHL (y por remisión, el artículo 107.5), dispone que, 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 valor que conste en el título que documente la operación.
- El valor comprobado, en su caso, por la Administración tributaria.

A continuación, la ley regula dos reglas específicas:

Una primera, para el caso en 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, como es el caso objeto de consulta, 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

El artículo 50 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), define la base imponible como la magnitud dineraria o de otra naturaleza que resulta de la medición o valoración del hecho imponible.

Por tanto, la base imponible es una única magnitud o cantidad, y ello con independencia de que para su determinación se tengan que realizar distintos cálculos, pero la base imponible será el resultado de todos los cálculos u operaciones parciales.

Asimismo, la transmisión de la propiedad de un terreno urbano da lugar a la realización de un único hecho imponible del impuesto.

En el caso de que se haya adquirido la propiedad del terreno por cuotas partes en distintas fechas y, posteriormente, en un único acto o negocio jurídico transmite la totalidad del derecho de propiedad del que es titular, se está ante un solo hecho imponible, que da lugar a una única liquidación del impuesto.

En consecuencia, a los efectos de determinar si resulta de aplicación la no sujeción al impuesto regulada en el artículo 104.5 del TRLRHL o, bien, la determinación de la base imponible por el método regulado en el artículo 107.5 del mismo texto legal, se estará a la diferencia entre el valor de transmisión (que en este caso es único) y el valor de adquisición (que puede ser un único valor o varios valores parciales, en cuyo caso se sumarán todos ellos a los efectos de comparar la suma total con el valor de transmisión).

Por tanto, el incremento de valor será la diferencia entre los valores de transmisión y de adquisición (que en este caso será la suma de tantos valores parciales como adquisiciones parciales existan).

La única particularidad del caso expuesto es que el valor de adquisición del inmueble no está documentado en un único título de adquisición, sino que está fraccionado en dos o más.

El cálculo debe realizarse de forma global y no parcial, es decir, se determinará la diferencia entre el valor de transmisión del terreno y el valor de adquisición del mismo (que es la suma de los valores de adquisición parciales), y si el resultado es negativo, se aplicará la no sujeción del artículo 104.5 del TRLRHL. Si el resultado es positivo, se comparará con la base imponible calculada por el método objetivo del artículo 107 del TRLRHL, a los efectos de la aplicación de lo dispuesto en el artículo 107.5 del TRLRHL.

Además, hay que tener en cuenta que la aplicación de lo dispuesto en el artículo 104.5 o del 107.5 sólo se realizará a petición del sujeto pasivo.

Todo ello, sin perjuicio de las facultades de comprobación por parte del ayuntamiento de los valores de transmisión y adquisición declarados.

Y a los efectos de la determinación de la base imponible por el método objetivo del artículo 107 (apartados 1 a 4) del TRLRHL, se multiplicará cada tanto por ciento del valor catastral del terreno en el devengo (fecha de la transmisión) que corresponda a cada porción adquirida en una fecha, por el coeficiente que corresponda al período de generación (número de años completos desde cada una de las fechas de adquisición parcial hasta la fecha de la transmisión) y, posteriormente se sumarán los distintos resultados parciales para determinar la base imponible del impuesto.

Así, trasladando lo anterior a los datos facilitados por el consultante, resulta que el valor de adquisición del inmueble para el causante de la herencia es la suma de 7.512,65 euros (la mitad del valor de adquisición por compraventa en fecha 02/12/1986, por 15.025,30 euros) más 80.000 euros (el valor declarado a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por la mitad del inmueble en la herencia de la esposa del causante), es decir, que el valor de adquisición es 87.512,65 euros. A este valor de adquisición del inmueble habrá que aplicarle la proporción que represente en la fecha de devengo del impuesto (la fecha del fallecimiento del causante en 01/01/2023) el valor catastral del terreno respecto del valor catastral total, para obtener el valor de adquisición del terreno.

El valor de transmisión del inmueble será el valor declarado a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por la herencia del causante, que según los datos es 109.456,17 euros. A este valor también habrá que aplicarle la proporción que represente en la fecha de devengo del impuesto el valor catastral del terreno respecto del valor catastral total, para obtener el valor de transmisión del terreno.

Si a instancia del sujeto pasivo y de la comparación entre ese valor de transmisión del terreno con el valor de adquisición del mismo, resulta una cantidad negativa, resultaría de aplicación la no sujeción del artículo 104.5 del TRLRHL.

En caso de que resulte una cantidad positiva, se produciría la sujeción al impuesto. Y en este caso, si así lo solicita el sujeto pasivo, habría que comparar esta diferencia positiva entre el valor de transmisión y de adquisición del terreno con el importe de la base imponible del impuesto determinada conforme a lo dispuesto en los apartados 1 a 4 del artículo 107 del TRLRHL, a los efectos de aplicar, en su caso, lo establecido en el apartado 5 del mismo artículo 107.

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 Públicas.