

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFC087386

DGT: 24-10-2023

N.º CONSULTA NO VINCULANTE: 23/2023

SUMARIO:

IIVTNU. Hecho imponible. Minusvalía. La contribuyente en el año 2022 heredó por fallecimiento de su madre una vivienda con un valor declarado a efectos del ISD de 98.000 euros. El valor de adquisición de la vivienda fue de 180.000 euros, adquirido por compraventa en el año 2006. El valor de adquisición del inmueble para el causante de la herencia es 180.000 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) 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 aportados es 98.000 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. Respecto de ambos valores, de adquisición y de transmisión, habrá que tener en cuenta que, si existe un valor comprobado, se tomará este, si es superior, en lugar del valor declarado en cada caso. Pues bien, si, finalmente, de la comparación de los datos anteriores resulta una cantidad negativa, el sujeto pasivo podrá solicitar la aplicación del supuesto de no sujeción y el Ayuntamiento se la concederá si le resulta acreditada la minusvalía, utilizando, en su caso, sus facultades de comprobación.

PRECEPTOS:

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

Descripción sucinta de los hechos:

La consultante en el año 2022 heredó por fallecimiento de su madre una vivienda con un valor declarado a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de 98.000 euros.

El valor de adquisición de la vivienda fue de 180.000 euros, adquirido por compraventa en el año 2006.

Cuestión planteada:

Se plantea la no sujeción al Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

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

El supuesto de no sujeción del artículo 104.5 del TRLRHL o el método de determinación de la base imponible del artículo 107.5 del TRLRHL solo resultan de aplicación a solicitud del sujeto pasivo, cuando alegue la inexistencia de incremento de valor del terreno por diferencias entre los valores de transmisión y de adquisición del terreno o un incremento de valor por importe inferior al importe de la base imponible determinada con arreglo a lo dispuesto en los apartados 1 a 4 del artículo 107 del TRLRHL. Para ello, deberá aportar los títulos que documenten la transmisión y adquisición.

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

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.

Así, trasladando lo anterior a los datos facilitados por la consultante, resulta que el valor de adquisición del inmueble para el causante de la herencia es 180.000 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) 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 aportados es 98.000 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.

Respecto de ambos valores, de adquisición y de transmisión, habrá que tener en cuenta que, si existe un valor comprobado, se tomará este, si es superior, en lugar del valor declarado en cada caso.

Pues bien, si, finalmente, de la comparación de los datos anteriores resulta una cantidad negativa, el sujeto pasivo podrá solicitar la aplicación del supuesto de no sujeción y el Ayuntamiento se la concederá si le resulta acreditada la minusvalía, utilizando, en su caso, sus facultades de comprobación.

Lo que comunico a Vd. con los efectos previstos en el apartado 2 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, sin que esta contestación tenga efectos vinculantes, por plantearse en el escrito de consulta cuestiones relacionadas con el objeto o tramitación de un procedimiento, recurso o reclamación iniciado con anterioridad.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Públicas.