

DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS: 04-07-2025

N.º CONSULTA VINCULANTE: V1213/2025

SUMARIO:

IIVTNU. Base imponible. *Enajenación de una vivienda adquirida como parte de un legado.* El sujeto pasivo adquirió en 2016 y a título gratuito *mortis causa* un legado consistente en una vivienda "con cuantos muebles y enseres hubiera en su interior" y una plaza de garaje, de acuerdo con la escritura pública de adjudicación de la herencia. Dicha vivienda constituía la vivienda habitual del causante y va a ser enajenada por el sujeto pasivo. Dichos bienes fueron valorados en un total de 800.000 euros, sin que se desglosase dicho total entre los distintos bienes. La valoración conjunta o global de varios elementos patrimoniales en una herencia no impide que se determine el valor de adquisición de cada uno de dichos elementos a efectos de la aplicación de lo dispuesto en los arts.104.5 y 107.5 TRLRHL. A efectos de la aplicación de lo dispuesto en los arts. 104.5 y 107.5 TRLRHL, en los casos en que la adquisición y/o transmisión del terreno se haya realizado a título lucrativo, tal como establece el propio art. 104.5 TRLHL, habrá que estar al valor declarado a efectos del ISD. Y en el caso de que se trate de una operación *mortis causa*, de acuerdo con la normativa reguladora del ISD, el valor de los bienes muebles y enseres de uso personal del causante se incluye en el valor del ajuar doméstico y no en el valor de los bienes inmuebles. Como se ha indicado anteriormente, en aquellos casos en los que en los títulos que documenten la adquisición o la transmisión, o en la respectiva declaración del ISD no se contenga el desglose del valor de adquisición o de transmisión de los distintos bienes o el desglose del valor del haber hereditario entre los distintos bienes y derechos que lo componen, deberá procederse al desglose del valor global entre los distintos bienes y derechos adquiridos o transmitidos de acuerdo con un método lógico y admitido en Derecho, como pudiera ser la proporción entre el valor catastral de un inmueble y la suma de los valores catastrales de todos los inmuebles en la fecha correspondiente, y aplicando dicha proporción al valor global.

Descripción sucinta de los hechos:

El consultante adquirió en 2016 y a título gratuito *mortis causa* un legado consistente en una vivienda "con cuantos muebles y enseres hubiera en su interior" y una plaza de garaje, de acuerdo con la escritura pública de adjudicación de la herencia. Dicha vivienda constituía la vivienda habitual del causante. Dichos bienes fueron valorados en un total de 800.000 euros, sin que se desglosase dicho total entre los distintos bienes.

Próximamente va a proceder a la enajenación de la vivienda, pero no de la plaza de garaje, por lo que, a efectos del IIVTNU, necesita determinar si ha existido o no un incremento de valor del terreno, para concluir si se incurre en el supuesto de no sujeción del artículo 104.5 del TRLRHL o si procede la limitación del cálculo de la base imponible previsto en el artículo 107.5 del TRLRHL.

Cuestión planteada:

1.- Si la valoración conjunta o global de varios elementos patrimoniales en una herencia impide que se determine el valor de adquisición de cada uno a efectos de aplicar, en su caso, lo dispuesto en los artículos 104.5 y 107.5 del TRLRHL.

2.- En caso de que la respuesta a la cuestión anterior sea negativa, que se responda si de dicho valor ha de restarse el valor de los bienes muebles adquiridos conjuntamente con la vivienda o si, por el contrario, al formar parte dichos bienes muebles del ajuar doméstico conforme a la normativa del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, dicho valor es adicional al valor atribuido.

Síguenos en...



3.- Y, asimismo, para el caso de la respuesta a la primera cuestión sea negativa, que se responda si los inmuebles (vivienda y plaza de garaje) adquiridos por un valor conjunto o global han de valorarse individualmente, repartiendo ese valor global conforme a un criterio razonable, como podría ser el valor catastral de cada uno de ellos en la fecha de devengo.

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 (BOE de 9 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.”.

Y el apartado 5 del artículo 107 del TRLRHL, introducido también por el Real Decreto-ley 26/2021, establece:

“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.”.

De acuerdo con lo anterior, la aplicación del método directo 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

Síguenos en...

tendrá lugar cuando el sujeto pasivo así lo solicite, es decir, para ello se requiere la solicitud del obligado tributario.

El fundamento del supuesto de no sujeción del artículo 104.5 del TRLRHL y del método de determinación de la base imponible del impuesto del artículo 107.5 del TRLRHL es la adecuación de la tributación del IIVTNU a los principios constitucionales de capacidad económica y de no confiscatoriedad, exigidos por las sentencias del Tribunal Constitucional 57/2017, 126/2019 y 182/2021.

En caso de inexistencia de incremento de valor del terreno por diferencia entre los valores de transmisión y de adquisición, resultará de aplicación la no sujeción del artículo 104.5 del TRLRHL. Para ello, el interesado debe solicitarlo, declarar la transmisión y acreditar la inexistencia de incremento de valor aportando los títulos que documenten la transmisión y adquisición.

El interesado 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.

A efectos de la aplicación, tanto del artículo 104.5, como del 107.5, ambos del TRLRHL, y la acreditación de la inexistencia de incremento de valor o de un incremento de valor inferior a la base imponible calculada de acuerdo con los apartados 1 a 4 del artículo 107, se estará a la diferencia entre los valores del terreno en las fechas de transmisión y de adquisición. Para ello el sujeto pasivo debe aportar los títulos que documenten la transmisión y la adquisición.

Como valor 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 que conste en el título que documente la operación.
- El 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, 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.

En aquellos casos en los que en los títulos que documenten la adquisición o la transmisión, o en la respectiva declaración del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, no se contenga el desglose del valor de adquisición o de transmisión de los distintos bienes o el desglose del valor del haber hereditario entre los distintos bienes y derechos que lo componen, deberá procederse al desglose del valor global entre los distintos bienes y derechos adquiridos o transmitidos, de acuerdo con un método lógico y admitido en Derecho, como pudiera ser la proporción entre el valor catastral de un inmueble y la suma de los valores catastrales de todos los inmuebles en la fecha correspondiente, y aplicando dicha proporción al valor global.

Así, en el caso objeto de consulta, el consultante adquirió en el año 2016, a título gratuito mortis causa, un legado consistente en una vivienda (con todos sus muebles y enseres) y una plaza de garaje, por un valor global de 800.000 euros.

En la declaración del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones no se desglosó el valor de adquisición entre los dos bienes inmuebles (vivienda y plaza de garaje). Los muebles y enseres de la vivienda se consideran declarados dentro del apartado de "ajuar doméstico".

A estos efectos, el artículo 15 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, establece lo siguiente:

"El ajuar doméstico formará parte de la masa hereditaria y se valorará en el tres por ciento del importe del caudal relicto del causante, salvo que los interesados asignen a este ajuar un valor superior o prueben fehacientemente su inexistencia o que su valor es inferior al que resulte de la aplicación del referido porcentaje."

El ajuar doméstico comprende el conjunto de bienes muebles afectos al servicio de la vivienda familiar o al uso personal del causante conforme a las descripciones realizadas de este término en el artículo 1321 del Código Civil.

El Tribunal Supremo en sus sentencias 342/2020, de 10 de marzo y 499/2020, de 19 de mayo, concluye que el artículo 15 de la Ley del ISD no obliga a determinar el ajuar doméstico aplicando el porcentaje del tres por ciento sobre la totalidad de los bienes de la herencia. Todo lo contrario, solo deberán considerarse aquellos bienes que por su naturaleza y función puedan afectarse al uso particular o personal del causante, con exclusión del resto. Por esta razón, no deben integrarse en el concepto de ajuar doméstico las acciones y participaciones sociales. Este ejercicio de exclusión de aquellos bienes corporales que por su naturaleza no puedan considerarse afectos al uso particular o personal del causante no requeriría prueba en contrario cuando dichos elementos no guarden relación alguna con el concepto jurídico y usual de ajuar doméstico. Este sería el caso, según el Tribunal Supremo, del dinero, los títulos mobiliarios, los activos inmobiliarios o los bienes incorpóreos.

Por tanto, el ajuar doméstico de la vivienda adquirida por legado por el consultante, comprensivo de los bienes muebles afectos al servicio de dicha vivienda o al uso personal del causante, debió incluirse en el apartado de "ajuar doméstico" de la declaración del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, computándolo en un tres por ciento del importe del caudal relicto del causante legado al consultante.

De lo que resulta, que en el valor global por 800.000 euros, que se declaró en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por los bienes inmuebles legados al consultante (vivienda y plaza de garaje), no se incluye el valor del mobiliario y enseres de la vivienda, ya que este valor consta en el apartado de "ajuar doméstico" de la declaración.

En el valor de adquisición declarado en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones solo se dispone de un valor global para la vivienda y la plaza de garaje, por importe de 800.000 euros. Para determinar el valor de adquisición del terreno correspondiente a la vivienda, en primer lugar, debería calcularse la proporción del valor catastral de la vivienda en la fecha de adquisición y la suma de los valores catastrales de ambos inmuebles (vivienda más garaje) y dicha proporción se aplicaría al valor global de adquisición de 800.000 euros, de esta forma se obtendría un valor de adquisición para la vivienda. Y una vez obtenido este valor de adquisición de la vivienda se aplicaría lo dispuesto en el cuarto párrafo del artículo 104.5 del TRLRHL, que establece:

"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."

De esta forma, se obtendría el valor de adquisición y de transmisión del terreno correspondiente a la vivienda, a los efectos de constatar la posible inexistencia de incremento de valor del terreno para la aplicación del supuesto de no sujeción del artículo 104.5 del TRLRHL o la aplicación del método de determinación de la base imponible del impuesto del artículo 107.5 del TRLRHL.

Todo ello, sin perjuicio de las facultades de comprobación por parte del Ayuntamiento u órgano gestor del impuesto.

De lo que se concluye lo siguiente en contestación a las tres cuestiones planteadas:

1.- La valoración conjunta o global de varios elementos patrimoniales en una herencia no impide que se determine el valor de adquisición de cada uno de dichos elementos a efectos de la aplicación de lo dispuesto en los artículos 104.5 y 107.5 del TRLRHL.

2.- A efectos de la aplicación de lo dispuesto en los artículos 104.5 y 107.5 del TRLRHL, en los casos en que la adquisición y/o transmisión del terreno se haya realizado a título lucrativo, tal como establece el propio artículo 104.5, habrá que estar al valor declarado a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Y en el caso de que se trate de una operación mortis causa, de acuerdo con la normativa reguladora del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, el valor de

los bienes muebles y enseres de uso personal del causante se incluye en el valor del ajuar doméstico y no en el valor de los bienes inmuebles.

3.- Como se ha indicado anteriormente, en aquellos casos en los que en los títulos que documenten la adquisición o la transmisión, o en la respectiva declaración del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones no se contenga el desglose del valor de adquisición o de transmisión de los distintos bienes o el desglose del valor del haber hereditario entre los distintos bienes y derechos que lo componen, deberá procederse al desglose del valor global entre los distintos bienes y derechos adquiridos o transmitidos de acuerdo con un método lógico y admitido en Derecho, como pudiera ser la proporción entre el valor catastral de un inmueble y la suma de los valores catastrales de todos los inmuebles en la fecha correspondiente, y aplicando dicha proporción al valor global.

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.

Síguenos en...

