

Resultados

**SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
Consultas Vinculantes**

Documento seleccionado

Nº de consulta V1179-24

Órgano SG de Tributos Locales

Fecha salida 23/05/2024

Normativa TRLRHL RD Leg 2/2004: Artículos 104, 106, 107, 109.

Descripción de hechos En 1.999 se adquiere por la sociedad de gananciales una vivienda por 39.000 euros. En marzo del año pasado, después del divorcio, se liquida la sociedad de gananciales en escritura pública y se adjudica al marido todo el piso, compensando a la ex mujer en dinero por su parte con 40.000 euros. En el mes de abril de 2024 se transmite la vivienda.

Cuestión planteada Se plantea cuál es el precio de adquisición.

Contestación completa 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, 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 período 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.

En el caso de que se trate de la transmisión de un inmueble en el que haya suelo y construcción (como es el caso de consulta), 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.

En el caso objeto de consulta, los cónyuges adquirieron en 1999 una vivienda, cuyo precio de compra fue de 39.000 euros. Posteriormente, en 2023 se liquidó la sociedad de gananciales y se adjudicó la vivienda en su totalidad al marido, compensando a su cónyuge en dinero con 40.000 euros.

Esta adjudicación de la propiedad de la vivienda con motivo de la liquidación de la sociedad de gananciales no estuvo sujeta al IIVTNU, de acuerdo con el artículo 104.3 del TRLRHL, por lo que no se produjo el devengo del impuesto.

En la disolución y liquidación de la sociedad de gananciales no se produce ninguna transmisión de la propiedad. La sociedad de gananciales es una comunidad de bienes de tipo germánico, en la que cada uno de los cónyuges tiene una cuota abstracta del 50 por ciento sobre todos los bienes de la sociedad, y con la liquidación y adjudicación de los bienes lo único que se hace es transformar esa cuota abstracta en una cuota de propiedad concreta.

Por ello, a efectos de futuras transmisiones del inmueble, para la aplicación de la no sujeción del artículo 104.5 o del método de determinación de la base imponible según lo dispuesto en el artículo 107.5 del TRLRHL, se tomará como valor de adquisición el precio por el que la sociedad conyugal adquirió el inmueble.

Igualmente, a efectos de futuras transmisiones del inmueble, para el cálculo de la base imponible del IIVTNU, habrá que tener en cuenta que el período de generación del incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana puesto de manifiesto en esa transmisión, será el comprendido entre la fecha del devengo del Impuesto que se liquide y la del devengo de la anterior transmisión de la propiedad del terreno que haya estado sujeta al IIVTNU. Es decir, la fecha de inicio de dicho período de generación será la fecha en la que los cónyuges adquirieron la vivienda.

Finalmente, el marido transmite la vivienda en abril del 2024, por lo que se produce el devengo del IIVTNU.

El valor de adquisición del inmueble será el precio por el que la sociedad conyugal adquirió el inmueble en 1999, es decir, 39.000 euros.

A este valor de adquisición del inmueble 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 adquisición del terreno.

El valor de transmisión del inmueble será el valor que conste en el título que documente la operación de compraventa, cuyo valor se desconoce. A este valor también habrá que aplicarle la proporción señalada en el párrafo anterior, 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.

Respecto a la determinación de la base imponible por el método objetivo del artículo 107 (apartados 1 a 4) del TRLRHL, será el resultado de multiplicar el valor catastral del terreno en la fecha de la transmisión por el coeficiente que corresponda al período de generación (número de años completos desde la fecha de adquisición del inmueble por la sociedad de gananciales en 1999 y la fecha de transmisión en 2024, es decir, 25 años).

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.

