

Resultados

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

Documento seleccionado

Nº de consulta V0067-23

Órgano SG de Tributos Locales

Fecha salida 20/01/2023

Normativa TRLRHL RD Leg. 2/2004. Artículos 104, 106, 109 y 110.

Descripción de hechos Vivienda propiedad del consultante y su cónyuge, la esposa adquirió un 20% del pleno dominio por herencia en fecha 10/06/1996 y luego, en fecha 28/02/1997, ambos cónyuges adquirieron para su sociedad conyugal el restante 80% del pleno dominio, por compra a los 4 hermanos de la esposa.

El 01/03/1997 formalizaron el contrato privado de compraventa, por el que venden el 50% del pleno dominio a otro matrimonio (el hermano del consultante y su esposa), en el que intervienen y firman como testigos los padres de ambos hermanos. El primero de los testigos falleció el 15/08/2008 y la segunda el 03/02/2006. El precio de la compraventa fue de 4.000.000 pesetas y la parte compradora asumió el pago de la mitad de un préstamo, que los padres de los hermanos habían hecho a los vendedores por importe de 8.000.000 pesetas, el 28/02/1997. El contrato privado de compraventa de 01/03/1997 no fue presentado para liquidar los correspondientes impuestos. El contrato de préstamo de 28/02/1997 fecha sí que fue presentado para la correspondiente liquidación de impuestos.

Los hermanos se proponen elevar a público el contrato privado de compraventa e inscribirlo en el Registro de la Propiedad.

Cuestión planteada Si está prescrito el derecho a liquidar el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana correspondiente a la transmisión del 50% de la propiedad realizada por el contrato privado de 01/03/1997.

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 (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.”.

Por tanto, para que se produzca el hecho imponible del impuesto deben darse dos condiciones simultáneas:

- Que se produzca un incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana en los términos que señala el TRLRHL.
- Que el mencionado incremento se produzca como consecuencia de una transmisión de tales terrenos, o de la constitución o transmisión de derechos reales sobre los mismos.

El incremento de valor que experimenten los terrenos urbanos puede tener su origen en la transmisión de la propiedad por cualquier título, tanto oneroso como lucrativo, así como por la constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio sobre dichos terrenos.

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 106.1 del TRLRHL, es sujeto pasivo 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.”.

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.”.

En cuanto al devengo del IIVTNU en caso de transmisión de la propiedad, debe atenderse, como indica el artículo 109 del TRLRHL a la “fecha de la transmisión”, sin que la Ley defina tal concepto.

A falta de dicha especificación, hay que acudir a lo dispuesto en el Código Civil.

A estos efectos, el artículo 609 del Código Civil dispone que:

“La propiedad se adquiere por la ocupación.

La propiedad y los demás derechos sobre los bienes se adquieren y transmiten por la ley, por donación, por sucesión testada e intestada, y por consecuencia de ciertos contratos mediante la tradición.

Pueden también adquirirse por medio de la prescripción.”.

En relación con el contrato de compraventa, el Código Civil prevé:

“Artículo 1.445.

Por el contrato de compra y venta uno de los contratantes se obliga a entregar una cosa determinada y el otro a pagar por ella un precio cierto, en dinero o signo que lo represente.”.

Por lo que respecta a la entrega de la cosa, hay que tener presente lo dispuesto en el artículo 1462 del Código Civil, que establece:

“Se entenderá entregada la cosa vendida, cuando se ponga en poder y posesión del comprador.

Cuando se haga la venta mediante escritura pública, el otorgamiento de ésta equivaldrá a la entrega de la cosa objeto del contrato, si de la misma escritura no resultare o se dedujere claramente lo contrario.”.

La adquisición de la propiedad en nuestro derecho se fundamenta en la “teoría del título y modo de adquirir” considerándose que para adquirir la propiedad por transmisión intervivos no basta con el mero contrato traslativo o acto constitutivo, sino que es necesario, además, otra formalidad o requisito que es precisamente el modo de adquirir o tradición, o lo que es lo mismo, la entrega de la posesión. Por tanto, el modo es el hecho que consuma y completa la adquisición de la propiedad, mediante la tradición o entrega de la posesión del bien inmueble transmitido. El contrato de compraventa por sí solo es el título generador de obligaciones y la entrega es el modo mediante el cual se opera la transmisión de la propiedad.

En este sentido, la sentencia de la Sala de lo Civil del Tribunal Supremo de 13 de marzo de 2002 (sentencia número 244/2002) vino a corroborar lo señalado al establecer en el fundamento de derecho tercero:

“(…)

en Derecho español, el contrato no transmite por sí mismo el derecho de propiedad, sino que sigue la teoría del título y el modo; así, el artículo 609 prevé la adquisición de la propiedad por consecuencia de ciertos contratos mediante la tradición, lo que ratifica el artículo 1095, ambos del Código civil que dispone que el adquirente por contrato no adquirirá derecho real sobre ella (la cosa) hasta que le haya sido entregada;

(…)”.

Así, la fecha en que se transmite la propiedad de un bien será aquélla que se derive de la aplicación del Código Civil.

A los efectos del devengo del IIVTNU, las transmisiones se entienden realizadas, teniendo presente lo dispuesto en los artículos 1.462 y 1.541 del Código Civil, en el momento en que se ponga el bien inmueble en poder y posesión del adquirente.

De conformidad con el segundo párrafo del artículo 1.462 del Código Civil, la fecha de otorgamiento de la escritura equivale a la entrega del bien, si de la escritura pública no resultare o se dedujere claramente lo contrario.

En el caso de que la compraventa se haga mediante contrato privado, el simple otorgamiento del mismo no implica por sí solo la transmisión de la propiedad del bien, ya que es necesario que se produzca también la entrega de la cosa vendida.

El consultante no indica si en el contrato privado de compraventa de fecha 01/03/1997 constaba de forma expresa que se producía también en esa misma fecha la entrega del bien inmueble objeto del mismo.

Hay otras formas de entrega del bien inmueble previstas en el Código Civil, entregas que habrán de ser probadas.

En caso de que no pueda probarse que se produjo la entrega de la cosa vendida (la mitad de la propiedad del bien inmueble), entonces habrá que entender que dicha entrega se producirá con el otorgamiento de la escritura de elevación a público de aquel contrato privado, produciéndose en este momento la transmisión del 50 por ciento de la propiedad del inmueble, en virtud de lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo 1.462 del Código Civil.

Este Centro Directivo no es competente para pronunciarse en relación con la prueba de la entrega de la cosa objeto del contrato de compraventa, correspondiendo la comprobación de este hecho al órgano competente para la gestión tributaria del IIVTNU.

Por lo tanto y a los efectos del devengo del IIVTNU, la transmisión mediante compra-venta de la propiedad de un terreno de naturaleza urbana se entiende realizada en el momento en que se ponga el bien inmueble en poder y posesión del comprador, momento cuya prueba se encuentra facilitada legalmente con el otorgamiento de escritura pública.

Cuando la venta se hace en documento privado es imprescindible la entrega real y efectiva para la adquisición del dominio, o bien el otorgamiento posterior de escritura pública que se equipara a la entrega.

En consecuencia, si en la fecha de la firma del documento privado de compraventa se produce también la entrega real y efectiva del inmueble al comprador, en ese momento se entenderá transmitida la propiedad del bien inmueble, siempre y cuando pueda probarse la realidad de dicho contrato. En caso contrario, habrá que estar al otorgamiento posterior de la escritura pública de compraventa, que se equipara a la entrega de la cosa, salvo que de la misma escritura resultare o se dedujese claramente lo contrario.

Una vez señalado lo anterior, y en cuanto a la validez del documento privado como medio de prueba, hay que tener presente lo siguiente:

- El documento privado, reconocido legalmente, tiene el mismo valor que la escritura pública entre los que lo hubiesen suscrito y sus causahabientes (artículo 1.225 del Código Civil).

- La fecha de un documento privado no se contará respecto de terceros sino desde el día en que se produzca alguno de los hechos relacionados en el artículo 1.227 del Código Civil, que dispone:

“La fecha de un documento privado no se contará respecto de terceros sino desde el día en que hubiese sido incorporado o inscrito en un registro público, desde la muerte de cualquiera de los que lo firmaron, o desde el día en que se entregase a un funcionario público por razón de su oficio.”.

En cuanto al plazo de presentación de la declaración, hay que estar a lo dispuesto en el artículo 110 del TRLRHL, que establece:

“1. Los sujetos pasivos vendrán obligados a presentar ante el ayuntamiento correspondiente la declaración que determine la ordenanza respectiva, conteniendo los elementos de la relación tributaria imprescindibles para practicar la liquidación procedente.

2. Dicha declaración deberá ser presentada en los siguientes plazos, a contar desde la fecha en que se produzca el devengo del impuesto:

a) Cuando se trate de actos inter vivos, el plazo será de treinta días hábiles.

b) Cuando se trate de actos por causa de muerte, el plazo será de seis meses prorrogables hasta un año a solicitud del sujeto pasivo.

3. A la declaración se acompañará el documento en el que consten los actos o contratos que originan la imposición.

4. Los ayuntamientos quedan facultados para establecer el sistema de autoliquidación por el sujeto pasivo, que llevará consigo el ingreso de la cuota resultante de aquella dentro de los plazos previstos en el apartado 2 de este artículo. (...).”.

La finalización del periodo al que se refiere el párrafo anterior será el que determine el inicio del plazo de prescripción.

El artículo 66 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, (en adelante, LGT) establece que prescribirá a los cuatro años el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.

Y en cuanto al cómputo de los plazos, el apartado 1 del artículo 67 de la LGT establece que el plazo de prescripción comenzará a contarse desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración o autoliquidación.

El artículo 68 de la LGT regula la interrupción de los plazos de prescripción estableciendo en su apartado 1:

“1. El plazo de prescripción del derecho a que se refiere el párrafo a) del artículo 66 de esta Ley se interrumpe:

a) Por cualquier acción de la Administración tributaria, realizada con conocimiento formal del obligado tributario, conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento y liquidación de todos o parte de los elementos de la obligación tributaria que proceda, aunque la acción se dirija inicialmente a una obligación tributaria distinta como consecuencia de la incorrecta declaración del obligado tributario.

b) Por la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase, por las actuaciones realizadas con conocimiento formal del obligado tributario en el curso de dichas reclamaciones o recursos, por la remisión del tanto de culpa a la jurisdicción penal o por la presentación de denuncia ante el Ministerio Fiscal, así como por la recepción de la comunicación de un órgano jurisdiccional en la que se ordene la paralización del procedimiento administrativo en curso.

c) Por cualquier actuación fehaciente del obligado tributario conducente a la liquidación o autoliquidación de la deuda tributaria.”

De los anteriores preceptos se deriva lo siguiente:

- A efectos de la prescripción resulta de aplicación lo dispuesto en la LGT, que establece un plazo de cuatro años para la prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.

- Dicho plazo se contará desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración o autoliquidación que, en el caso del IIVTNU y en transmisiones inter vivos es de treinta días hábiles a contar desde el momento en que se cause el acto o contrato que motive dicha transmisión.

- Por último, el artículo 68 de la LGT regula los supuestos de interrupción de la prescripción.

Por tanto, a efectos de la prescripción, lo primero a determinar es el momento en que se entienda producida la transmisión de la propiedad del bien inmueble. En este punto, tal y como se ha indicado anteriormente, la transmisión de la propiedad requiere el título (contrato) y el modo (entrega de la cosa), por lo que habrá que estar a la fecha en la que se produzcan ambas cosas (el contrato y la entrega). Si no puede probarse que la entrega del bien se produjo cuando se firmó el contrato privado, ni en otra fecha posterior, entonces la entrega se entenderá producida cuando se firme la escritura de elevación a público de aquel contrato privado, y será en esta fecha (la de la escritura) cuando se transmita la propiedad de la mitad indivisa del bien inmueble.

Asimismo, y para el caso de que el consultante pueda probar que sí se realizó la entrega del bien en la fecha del contrato de 01/03/1997 (cuestión que como se ha indicado anteriormente, deberá probarse ante el órgano encargado de la gestión del impuesto), dado que se trata de un contrato privado, su fecha será su elevación a público (entrega a un funcionario público por razón de su oficio), salvo que con anterioridad haya concurrido alguna de las circunstancias previstas en el artículo 1.227 del Código Civil. En el presente caso, de acuerdo con la información facilitada, los dos testigos que firmaron el contrato privado fallecieron en 2006 y 2008. Por tanto, se habría dado una de las circunstancias previstas en el mencionado artículo, el fallecimiento de una de las personas que firmó el contrato privado, por lo que habría que estar a la fecha de este fallecimiento (la del primer testigo en fallecer, el 3 de febrero de 2006), para determinar el inicio del plazo de prescripción del derecho a liquidar el impuesto devengado con motivo de la transmisión documentada en dicho contrato.

No obstante, la declaración de que un determinado hecho imponible está prescrito o no es una cuestión de hecho que queda fuera de la competencia de este Centro Directivo, el cual, por un lado, debe limitarse al régimen, clasificación o calificación tributaria de los hechos planteados y, por otro lado, desconoce si se ha producido alguna de las circunstancias contempladas en el artículo 68 de la Ley General Tributaria, que darían lugar a la interrupción de la prescripción. Por tanto, dichas circunstancias o el fallecimiento de los firmantes deberán acreditarse por los obligados tributarios ante el órgano encargado de la gestión del impuesto, que será el competente para pronunciarse al respecto.

De no entenderse producida la prescripción del impuesto, la Administración tributaria procederá a practicar la liquidación del IIVTNU.

Lo mismo ocurrirá para el supuesto de que no se haya probado la entrega del bien inmueble, ya que, en este caso, la transmisión se entenderá realizada con el otorgamiento de la escritura pública que pretende realizar el consultante.

En el caso de que la entrega del bien pueda probarse y no se haya interrumpido el plazo de prescripción del derecho de la Administración tributaria para la liquidación del IIVTNU, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 68 de la LGT, al haber transcurrido más de cuatro años desde la finalización del plazo de presentación de las declaraciones a las que se refiere el artículo 110.2.a) del TRLRHL, habrá prescrito el derecho de la Administración para determinar, mediante las oportunas liquidaciones, la deuda tributaria correspondiente al IIVTNU.

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.