

BUSCADOR**Resultados**

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

Documento seleccionado

Nº de consulta	V1356-20
Órgano	SG de Tributos Locales
Fecha salida	12/05/2020
Normativa	TRLRHL RD Leg. 2/2004. Artículos 104, 106, 109.
Descripción de hechos	Se plantea realizar a favor de sus 2 hijos, una donación mortis causa de las contempladas en el artículo 620 del Código Civil, tratándose de una donación irrevocable, con efectos en la fecha de fallecimiento del donante.
Cuestión planteada	<p>Si el devengo se produce en la fecha del otorgamiento de la escritura pública de donación o se diferiría a la fecha de fallecimiento del donante-causante.</p> <p>Si, en caso de que la ordenanza fiscal reguladora del impuesto regule la bonificación del 95% para las transmisiones mortis causa (art. 108,4 TRLRHL), resultaría aplicable dicha bonificación al caso planteado.</p>
Contestación completa	<p>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 el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo.</p> <p>El artículo 104 del TRLRHL en sus apartados 1 a 3 establece:</p> <p>“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.</p> <p>2. No está sujeto a este impuesto el incremento de valor que experimenten los terrenos que tengan la consideración de rústicos a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles. En consecuencia con ello, está sujeto el incremento de valor que experimenten los terrenos que deban tener la consideración de urbanos, a efectos de dicho Impuesto sobre Bienes Inmuebles, con independencia de que estén o no contemplados como tales en el Catastro o en el padrón de aquél. A los efectos de este impuesto, estará asimismo sujeto a éste el incremento de valor que experimenten los terrenos integrados en los bienes inmuebles clasificados como de características especiales a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles.</p> <p>3. No se producirá la sujeción al impuesto en los supuestos de aportaciones de bienes y derechos realizadas por los cónyuges a la sociedad conyugal, adjudicaciones que a su favor y en pago de ellas se verifiquen y transmisiones que se hagan a los cónyuges en pago de sus haberes comunes.</p> <p>Tampoco se producirá la sujeción al impuesto en los supuestos de transmisiones de bienes inmuebles entre cónyuges o a favor de los hijos, como consecuencia del cumplimiento de sentencias en los casos de nulidad, separación o divorcio matrimonial, sea cual sea el régimen económico matrimonial”.</p> <p>Para que se produzca el hecho imponible del impuesto deben darse dos condiciones simultáneas:</p> <ul style="list-style-type: none">- 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.a) 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.”.

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.”.

Por otra parte, el artículo 348 del Código Civil define la propiedad como “el derecho de gozar y disponer de una cosa, sin más limitaciones que las establecidas en las leyes.”.

Respecto a las formas de adquisición de la propiedad, 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 cuanto a las denominadas “donaciones mortis causa”, el Código Civil establece en su artículo 620:

“Las donaciones que hayan de producir sus efectos por muerte del donante participan de la naturaleza de las disposiciones de última voluntad, y se regirán por las reglas establecidas en el capítulo de la sucesión testamentaria.”.

De acuerdo con los preceptos anteriores, cabe indicar que la donación mortis causa, si bien tiene la naturaleza jurídica de donación, constituye una donación de características especiales, ya que despliega sus efectos con ocasión de la muerte del donante. Por ello, el Código Civil la califica como disposición de última voluntad y no como negocio jurídico gratuito e inter vivos. Esta calificación de la donación mortis causa como título sucesorio es determinante del tratamiento de dicha figura en el ámbito tributario, pues se le aplicarán siempre las normas relativas a las transmisiones o adquisiciones por causa de muerte y no las relativas a transmisiones o adquisiciones a título gratuito e inter vivos.

La donación mortis causa, si bien tiene la naturaleza jurídica de donación, despliega sus efectos con ocasión de la muerte del donante, es decir, la transmisión de la propiedad o del derecho real objeto de esta donación no se produce en la fecha de la donación, sino en la fecha del fallecimiento del donante.

La donación mortis causa supone un acto de disposición de bienes y derechos para cuando muera el donante, y solo a la fecha de su fallecimiento adquiere el donatario los elementos objeto de la donación.

En consecuencia, el devengo del IIVTNU derivado de la transmisión de la propiedad del terreno de naturaleza urbana o del derecho real de goce limitativo del dominio sobre este, tendrá lugar en la fecha de la transmisión, es decir, en la fecha del fallecimiento del donante (causante).

Trasladando lo anterior al caso objeto de consulta, si la donación planteada por el consultante tiene la naturaleza de donación mortis causa en el sentido expresado anteriormente, en cuanto que sus efectos se producirán en la fecha del fallecimiento del donante (consultante) y, por tanto, los donatarios (los 2 hijos) no adquieren la propiedad (facultad de disposición y de uso) de los bienes inmuebles urbanos hasta la fecha del fallecimiento de su padre, el devengo del IIVTNU se producirá en la fecha del fallecimiento del consultante, ya que esta será la fecha de la transmisión .

Bajo este supuesto, en la fecha de la escritura pública de la donación mortis causa, los hijos (donatarios) no adquieren la propiedad de los bienes inmuebles, es decir, no adquieren ninguna de las facultades inherentes al derecho de propiedad, entre ellas la facultad de uso y disfrute y la facultad de disposición.

A estos efectos, el apartado 4 del artículo 109 del TRLRHL dispone:

“4. En los actos o contratos en que medie alguna condición, su calificación se hará con arreglo a las prescripciones contenidas en el Código Civil. Si fuese suspensiva no se liquidará el impuesto hasta que ésta se cumpla. Si la condición fuese resolutoria, se exigirá el impuesto desde luego, a reserva, cuando la condición se cumpla, de hacer la oportuna devolución según la regla del apartado anterior.”.

Asimismo, el apartado 4 del artículo 108 del TRLRHL regula una bonificación potestativa que pueden establecer los ayuntamientos mediante ordenanza fiscal, disponiendo que:

“4. Las ordenanzas fiscales podrán regular una bonificación de hasta el 95 por ciento de la cuota íntegra del impuesto, en las transmisiones de terrenos, y en la transmisión o constitución de derechos reales de goce limitativos del dominio, realizadas a título lucrativo por causa de muerte a favor de los descendientes y adoptados, los cónyuges y los ascendientes y adoptantes.”.

Por su parte, el apartado 6 del mismo artículo 108 dispone:

“6. La regulación de los restantes aspectos sustantivos y formales de las bonificaciones a que se refieren los párrafos anteriores se establecerá en la ordenanza fiscal.”.

Por tanto, en el caso de que se trate de una donación mortis causa que despliega sus efectos en la fecha del fallecimiento del donante (causante), resultará de aplicación la bonificación del artículo 108.4 del TRLRHL, siempre que la ordenanza fiscal reguladora del impuesto la tenga establecida en la fecha de dicho fallecimiento (fecha de devengo del impuesto), y en el porcentaje y requisitos o condiciones vigentes en dicha fecha,

A estos efectos, el artículo 21 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, establece en su apartado 1:

“1. El devengo es el momento en el que se entiende realizado el hecho imponible y en el que se produce el nacimiento de la obligación tributaria principal.

La fecha del devengo determina las circunstancias relevantes para la configuración de la obligación tributaria, salvo que la ley de cada tributo disponga otra cosa.”.

En caso contrario, es decir, si mediante el negocio jurídico planteado por el consultante, los donatarios adquieren la propiedad de los bienes inmuebles a partir de la fecha de la escritura pública de la donación, en este caso, se estará no ante una donación mortis causa, sino ante una donación inter vivos, que produce sus efectos en vida del donante, por lo que el devengo del IIVTNU se producirá, de acuerdo con el artículo 109.1.a) del TRLRHL, en la fecha de la transmisión de la propiedad, es decir, en la fecha del otorgamiento de la escritura pública de donación.

Y en este último caso, no resultará de aplicación la bonificación del artículo 108.4 del TRLRHL, ya que se trata de una donación inter vivos.

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.