

BASE DE DATOS DE [NORMACEF](#)

DGT: 22-09-2016

N.º CONSULTA VINCULANTE: V4062/2016

SUMARIO:

IIVTNU. Sujeto pasivo. Una persona, casado en régimen de gananciales, hace las siguientes disposiciones en su testamento en relación con un inmueble: lega la nuda propiedad de su mitad indivisa del inmueble a su hija, lega el usufructo de su mitad indivisa del inmueble a su cónyuge y lega a su hijo un derecho de habitación que recae sobre una de las construcciones situadas en el inmueble, que es una única parcela catastral, en la cual se levantan dos construcciones independientes. Por los hechos expuestos, serán sujetos pasivos la usufructuaria, la nuda propietaria y el titular del derecho de habitación.

Base imponible. En el supuesto relativo a la constitución del derecho de habitación, a efectos de determinar la base imponible del IIVTNU, en primer lugar habrá que establecer qué parte del valor del terreno objeto del legado, obtenido este de acuerdo con lo dispuesto en el art. 107 del TRLRHL, le corresponde al bien sobre el que recae el derecho de habitación en relación con el valor total de aquel, y sobre este valor imputado al 75 por 100 aplicar las reglas correspondientes a la valoración de los usufructos (este valor así obtenido se descontará a efectos de determinar la base imponible del IIVTNU que se derive de la constitución del derecho de usufructo). Posteriormente, y aplicada la reducción en su caso de acuerdo con lo establecido en el art. 107.3 del TRLRHL, se aplicarán los porcentajes señalados en el art. 107.4 del TRLRHL. En el supuesto de la constitución del derecho de usufructo, se aplicaran los porcentajes anuales del art. 107.4 del TRLRHL sobre la parte del valor del terreno del inmueble objeto del legado que se obtenga de aplicar las reglas establecidas en el art. 10.2.a) del TR Ley ITP y AJD, una vez descontado el valor del derecho de habitación, y aplicada, en su caso, la reducción del art. 107.3 del TRLRHL. Por último, en la constitución del derecho de nuda propiedad, el valor a efectos de aplicar los porcentajes del art. 107.4 del TRLRHL vendrá determinado por la diferencia entre el valor total del terreno del inmueble objeto del legado obtenido conforme al art. 107.1.a) TRLHL, y la suma del valor derecho de habitación y el del usufructo del cónyuge, y al igual que en los casos anteriores, previa aplicación, en su caso, de la reducción del art. 107.3 del TRLRHL.

PRECEPTOS:

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

RDLeg 1/1993 (TR Ley ITP y AJD), art. 10.

Descripción sucinta de los hechos:

El cónyuge de la consultante (cuyo régimen económico-matrimonial es el de gananciales) hace las siguientes disposiciones en su testamento en relación con un inmueble:

- Lega la nuda propiedad de su mitad indivisa del inmueble a su hija.
- Lega el usufructo de su mitad indivisa del inmueble a su cónyuge.
- Lega a su hijo un derecho de habitación que recae sobre una de las construcciones situadas en el inmueble.

Se pone de manifiesto que el inmueble objeto de la consulta es una única parcela catastral, en la cual se levantan dos construcciones independientes.

Cuestión planteada:

La consultante plantea en relación a los hechos descritos ¿cuál debe ser su incidencia en el ámbito del 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 que:

“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 tal manera, que si no hay transmisión de la propiedad ni constitución o transmisión de un derecho real de goce limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos, no se devenga el IIVTNU.

De acuerdo con lo anterior las actuaciones descritas son constitutivas del hecho imponible del IIVTNU.

En relación a la determinación del sujeto pasivo, el artículo 106 del TRLRHL, letra a) del apartado 1, establece lo siguiente:

“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.”

En base a lo señalado, serán sujetos pasivos por los hechos expuestos, la usufructuaria, la nuda propietaria y el titular del derecho de habitación.

La base imponible se encuentra regulada en el artículo 107 del TRLRHL de la siguiente manera:

“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 período máximo de 20 años.

A efectos de la determinación de la base imponible, habrá de tenerse en cuenta el valor del terreno en el momento del devengo, de acuerdo con lo previsto en los apartados 2 y 3 de este artículo, y el porcentaje que corresponda en función de 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 éstos en el momento del devengo será el que tengan determinado en dicho momento a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

No obstante, cuando dicho valor sea consecuencia de una ponencia de valores que no refleje modificaciones de planeamiento aprobadas con posterioridad a la aprobación de la citada ponencia, se podrá liquidar provisionalmente este impuesto con arreglo a aquel. En estos casos, en la liquidación definitiva se aplicará el valor de los terrenos una vez se haya obtenido conforme a los procedimientos de valoración colectiva que se instruyan, referido a la fecha del devengo. Cuando esta fecha no coincida con la de efectividad de los nuevos valores catastrales, éstos se corregirán aplicando los coeficientes de actualización que correspondan, establecidos al efecto en las Leyes de Presupuestos Generales del Estado.

Cuando el terreno, aun siendo de naturaleza urbana o integrado en un bien inmueble de características especiales, en el momento del devengo del impuesto, no tenga determinado valor catastral en dicho momento, el ayuntamiento podrá practicar la liquidación cuando el referido valor catastral sea determinado, refiriendo dicho valor al momento del devengo.

b) En la constitución y transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio, los porcentajes anuales contenidos en el apartado 4 de este artículo se aplicarán sobre la parte del valor definido en el párrafo a) anterior que represente, respecto de aquel, el valor de los referidos derechos calculado mediante la aplicación de las normas fijadas a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

(...).”

De lo anterior se concluye que, a efectos de determinar la base imponible del Impuesto, habrá que acudir al texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (TRLITP-AJD), aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, y más concretamente al artículo 10, el cual dispone lo siguiente:

“1. La base imponible está constituida por el valor real del bien transmitido o del derecho que se constituya o ceda. Únicamente serán deducibles las cargas que disminuyan el valor real de los bienes, pero no las deudas aunque estén garantizadas con prenda o hipoteca.

2. En particular, serán de aplicación las normas contenidas en los apartados siguientes:

a) El valor del usufructo temporal se reputará proporcional al valor total de los bienes, en razón del 2 por 100 por cada período de un año, sin exceder del 70 por 100.

En los usufructos vitalicios se estimará que el valor es igual al 70 por 100 del valor total de los bienes cuando el usufructuario cuente menos de veinte años, minorando, a medida que aumenta la edad, en la proporción de un 1 por 100 menos por cada año más con el límite mínimo del 10 por 100 del valor total.

El usufructo constituido a favor de una persona jurídica si se estableciera por plazo superior a treinta años o por tiempo indeterminado se considerará fiscalmente como transmisión de plena propiedad sujeta a condición resolutoria.

El valor del derecho de nuda propiedad se computará por la diferencia entre el valor del usufructo y el valor total de los bienes. En los usufructos vitalicios que, a su vez, sean temporales, la nuda propiedad se valorará aplicando, de las reglas anteriores, aquella que le atribuya menor valor.

b) El valor de los derechos reales de uso y habitación será el que resulte de aplicar al 75 por 100 del valor de los bienes sobre los que fueron impuestos, las reglas correspondientes a la valoración de los usufructos temporales o vitalicios, según los casos.

(...).”

De conformidad con lo indicado, en el supuesto relativo a la constitución del derecho de habitación, a efectos de determinar la base imponible del IIVTNU, en primer lugar habrá que establecer qué parte del valor del terreno objeto del legado, obtenido este de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 107 del TRLRHL, le corresponde al bien sobre el que recae el derecho de habitación en relación con el valor total de aquel, y sobre este valor imputado al 75 por 100 aplicar las reglas correspondientes a la valoración de los usufructos (este valor así obtenido se descontará a efectos de determinar la base imponible del IIVTNU que se derive de la constitución del derecho de usufructo). Posteriormente, y aplicada la reducción en su caso de acuerdo con lo establecido en el artículo 107.3 del TRLRHL, se aplicarán los porcentajes señalados en el artículo 107.4 del TRLRHL.

En el supuesto de la constitución del derecho de usufructo, se aplicaran los porcentajes anuales del artículo 107.4 del TRLRHL sobre la parte del valor del terreno del inmueble objeto del legado que se obtenga de aplicar las reglas establecidas en el artículo 10.2.a) del TRLITP-AJD anteriormente transcrito, una vez descontado el valor al que se hace mención en el párrafo anterior, y aplicada, en su caso, la reducción del artículo 107.3 del TRLRHL.

Por último, en la constitución del derecho de nuda propiedad, el valor a efectos de aplicar los porcentajes del artículo 107.4 del TRLRHL vendrá determinado por la diferencia entre el valor total del terreno del inmueble objeto del legado obtenido de conformidad con lo establecido en la letra a) del apartado 1 del artículo 107 del TRLRHL, y la suma de los dos valores a los que se refieren los dos párrafos anteriores, y al igual que en los casos anteriores, previa aplicación, en su caso, de la reducción del artículo 107.3 del TRLRHL.

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 Administraciones Públicas.