

**BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE**

Referencia: NF055046

DGT: 22-06-2015

N.º CONSULTA VINCULANTE: V1960/2015

**SUMARIO:**

**Haciendas Forales. País Vasco. Tributos locales. IIVTNU. Devengo.** *Herencia regida por un poder testatorio de acuerdo con el Derecho Foral Vizcaíno (alkar poderoso).* Herencia de una persona regida por un poder testatorio en el que tan solo se establece la habilitación al cónyuge (*alkar poderoso*), sujeta a determinadas condiciones, para que reparta con plena libertad la herencia entre los hijos. El *alkar poderoso* es una figura sucesoria propia y singular del Derecho foral del País Vasco, mediante la cual el causante concede a su cónyuge la condición de comisario, encomendándole así, la designación de los sucesores, la administración y representación de la herencia en tanto no ejerza el poder testatorio, así como la distribución de los bienes entre los herederos y legatarios conforme a sus instrucciones. El *alkar poderoso* puede hacer uso de sus facultades de forma total o parcial, y aun en tiempos distintos, salvo que el causante hubiera dispuesto otra cosa. Esta tarea no está sujeta a plazo legal, salvo excepciones, y mientras no ejecute su cometido y adjudique los bienes de la herencia, no se conoce quiénes van a heredar entre el círculo de personas designado por el causante y en qué proporción, momento en el que se entiende producida la delación de la herencia y, mientras ese acontecimiento no se produce, se considera que la herencia se encuentra en situación yacente. Si el terreno se encuentra en territorio foral, el devengo se produce, de acuerdo con la Norma Foral 8/1989 de Bizkaia (IIVTNU), cuando el *alkar poderoso* haga uso del poder con carácter irrevocable o se produzca alguna de las causas de extinción del mismo. Sin embargo, si el terreno se encuentra en territorio común, el devengo del IIVTNU se producirá en la fecha de fallecimiento del causante, siendo sujeto pasivo contribuyente la herencia yacente o comunidad de bienes instituida entre el cónyuge viudo y los llamados a suceder al causante. En el supuesto de que, además, de acuerdo con el Derecho civil foral de Vizcaya, se instituyese el usufructo sobre dicho bien inmueble a favor del cónyuge viudo, entonces, en la fecha de fallecimiento del causante se entenderá devengado el IIVTNU en cuanto, por un lado, la constitución del usufructo a favor de la esposa del causante y por, otro lado, en cuanto a la nuda propiedad a la herencia yacente. En el supuesto en virtud del cual la herencia se defiera por la Institución del Derecho Foral de Vizcaya, y el sujeto pasivo resulte ser la herencia yacente, en este caso, la posterior atribución del bien inmueble urbano a los herederos, que se origine como consecuencia de haber hecho uso del poder testatorio o por causa de su extinción, no originará una nueva sujeción al IIVTNU.

**PRECEPTOS:**

Ley 58/2003 (LGT), arts. 7, 11 y 35.

Código Civil, art. 14.

Ley 12/1981 (Concierto Económico con País Vasco), arts. 39 a 41.

Norma Foral 8/1989 de Bizkaia (IIVTNU), art. 6.

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

Ley 3/1992 del País Vasco/Euskadi (Derecho Civil Foral del País Vasco), arts. 32, 33, 40, 44 a 46., 48, 04 y 105

**Descripción sucinta de los hechos:**

Herencia de una persona regida por un poder testatorio (institución de derecho foral de Vizcaya) en el que tan solo se establece la habilitación al cónyuge, sujeta esta a determinadas condiciones, para que reparta con plena libertad la herencia entre los hijos

**Cuestión planteada:**

La consultante plantea, en relación a la operación descrita, las siguientes cuestiones en el ámbito del IIVTNU:

a) ¿Cuándo se produce el devengo del impuesto, en el momento del fallecimiento o cuando se ejerce el poder testatorio?

b) En el caso de que se entienda que no hay transmisión en tanto no se produzca el ejercicio del poder, ya que este marca el devengo, ¿cuándo empieza a computarse el periodo de tenencia de los bienes heredados en sede del heredero?

### **Contestación:**

En primer lugar, debe señalarse que si el terreno de naturaleza urbana está situado en un territorio foral del País Vasco, de acuerdo con lo dispuesto, tanto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), cuyo artículo 11 establece que: “Los tributos se aplicarán conforme a los criterios de residencia o territorialidad que establezca la ley en cada caso. En su defecto, los tributos de carácter personal se exigirán conforme al criterio de residencia y los demás tributos conforme al criterio de territorialidad que resulte más adecuado a la naturaleza del objeto gravado”, como en el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo, resultará de aplicación la normativa foral correspondiente.

A este respecto, la sección 15ª “Haciendas locales”, del capítulo I “Tributos” del Concierto Económico, establece los criterios de sujeción de los tributos locales por parte de las instituciones competentes de los Territorios Históricos (artículos 39 a 41 del Concierto Económico). Sin embargo, en relación al IIVTNU, no establece el criterio de sujeción.

Por tanto, y de acuerdo con el artículo 11 de la LGT anteriormente transcrito, cabe señalar que el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU) es un impuesto de carácter real, de tal forma que el criterio de territorialidad es el más adecuado a la hora de determinar la normativa que resulta exigible.

Así, si dicho terreno está situado en el territorio foral de Vizcaya, resultará de aplicación la Norma Foral 8/1989, de 30 de junio, del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, cuyo artículo 6 contempla una regla específica del devengo para el caso de las herencias que se defieran por alhar poderoso o poder testatorio.

Si, por el contrario, y según se desprende de la información facilitada por la consultante, el terreno de naturaleza urbana está situado en territorio común y, por tanto, el IIVTNU correspondiente es exigido por una Entidad Local situada en un territorio en el que rige el Derecho común, resultará de aplicación la regulación del impuesto citado que se encuentra recogida 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.

El artículo 104.1 del TRLRHL establece que:

“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 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, y tanto por actos inter vivos, como mortis causa, así como por la constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio sobre dichos terrenos.

En el caso planteado, se trata de la transmisión mortis causa de un terreno de naturaleza urbana situado en territorio común, en la que el causante, en su testamento, declara que su sucesión se regirá con arreglo al Derecho Foral Vizcaíno, y por ello, confiere a su cónyuge (la consultante) amplio poder testatorio, para que con carácter de comisario, disponga de todos los bienes en favor de sus dos hijas y descendientes de ambas, dando a unos más y por lo tanto a otros menos, nada, o a partes iguales, haciendo al efecto las donaciones, legados, instituciones de herederos, exclusiones y apartamientos, con arreglo al Derecho Foral Vizcaíno, en una o varias veces con prórroga del plazo legal hasta que su cónyuge cumpliera noventa años o contrajera posterior matrimonio.

A efectos de determinar quiénes son los sujetos pasivos del impuesto, la letra a) del apartado 1 del artículo 106 del TRLRHL dispone que 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.”

A este respecto, el citado artículo 35.4 de la LGT establece:

“4. Tendrán la consideración de obligados tributarios, en las leyes en que así se establezca, las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición.”

En cuanto al devengo del IIVTNU, el apartado 1 del artículo 109 del TRLRHL dispone:

“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 lo que se extrae que el IIVTNU en el caso planteado se devenga en la fecha de la transmisión.

A falta de precisión en el TRLRHL sobre cuál es el momento en que se produce la transmisión por causa de muerte, a efectos del IIVTNU, de acuerdo con el artículo 7.2 de la LGT, hay que acudir a los preceptos del derecho común.

La determinación de cuál es el derecho común aplicable, si el derecho civil común o el derecho civil foral, se dirime en el artículo 14 del Código Civil que dispone que “la sujeción al derecho civil común o al especial o foral se determina por la vecindad civil.”

Por tanto, si en el caso planteado, resulta de aplicación el derecho civil foral, por tener la vecindad civil en el Territorio Histórico de Vizcaya, habrá que estar a lo dispuesto en la Ley 3/1992, de 1 de julio, del Derecho civil foral del País Vasco.

Así, en cuanto al testamento por comisario, el artículo 32 de la Ley 3/1992 dispone que:

“El testador puede encomendar a uno o varios comisarios la designación de sucesor, la distribución de los bienes y cuantas facultades le correspondan en orden a la transmisión sucesoria de los mismos.”

El artículo 33 de la misma Ley 3/1992 establece que “los cónyuges, antes o después del matrimonio, podrán nombrarse recíprocamente comisario en la escritura de capitulaciones o pacto sucesorio. A esta designación entre cónyuges se le denomina «alkar-poderoso».”

En materia de representación y administración de la herencia en el testamento por comisario, el artículo 40 de la Ley 3/1992 dispone que:

“Mientras no se defiera la sucesión y la herencia sea aceptada, será representante y administrador del caudal la persona que el testador hubiere designado en su testamento, con las facultades que le atribuya y las garantías que le imponga.

A falta de designación, representará y administrará la herencia el cónyuge viudo, y, en defecto de éste, el propio comisario.”

Respecto al ejercicio del poder testatorio y el plazo para ello, los artículos 44 a 46 del mismo texto legal establecen:

“Artículo 44. Plazo para el ejercicio del poder testatorio

El comitente podrá señalar plazo para el ejercicio del poder testatorio. Si el comisario fuese el cónyuge, el poder podrá serle conferido por plazo indefinido o por los años que viviere.

A falta de señalamiento de plazo, éste será de un año desde la muerte del testador, o desde la declaración judicial de su fallecimiento, si todos los presuntos sucesores fuesen mayores de edad; en otro caso, desde que alcanzaren la mayoría de edad todos ellos, sin que sea suficiente, a estos efectos, la emancipación.

Artículo 45. Ejercicio por el comisario del poder testatorio en uno o varios otorgamientos.

Salvo disposición en contrario del testador, el comisario podrá usar del poder testatorio en uno o varios actos u otorgamientos.

Artículo 46. Ejercicio por el comisario del poder testatorio por actos «inter vivos» o «mortis causa»

El comisario podrá ejercitar el poder testatorio por actos «inter vivos» o «mortis causa», a título universal o singular, sin más limitaciones que las impuestas por la ley al testador.

El cónyuge sobreviviente podrá hacer uso en su propio testamento del poder testatorio concedido por el premuerto, pero sólo para disponer en favor de los hijos y descendientes comunes. En este último caso podrá el comisario dar carácter revocable, de una manera expresa, a la disposición realizada en representación de su cónyuge.”

La figura del alkar poderoso es una figura sucesoria propia y singular del Derecho foral del País Vasco, mediante la cual el causante concede a su cónyuge la condición de comisario, encomendándole así, la designación de los sucesores, la administración y representación de la herencia en tanto no ejerza el poder testatorio, así como la distribución de los bienes entre los herederos y legatarios conforme a sus instrucciones. El alkar poderoso puede hacer uso de sus facultades de forma total o parcial, y aun en tiempos distintos, salvo que el causante hubiera dispuesto otra cosa. Esta tarea no está sujeta a plazo legal, con excepción de las causas previstas en el artículo 48 de la Ley 3/1992. Hasta que el alkar poderoso no ejecute su cometido y adjudique los bienes de la herencia, no se conoce quiénes van a heredar entre el círculo de personas designado por el causante y en qué proporción, momento en el que se entiende producida la delación de la herencia (artículo 40 de la Ley 3/1992) y, mientras ese acontecimiento no se produce, se considera que la herencia se encuentra en situación yacente.

La situación de herencia yacente también se desprende de los artículos 104 y 105 de la Ley 3/1992, que establecen que una vez fallecido uno de los cónyuges, existe una comunidad de bienes entre el cónyuge viudo, de una parte, y los hijos o descendientes que sean sucesores del premuerto, hasta la división y adjudicación de los bienes.

Asimismo, las sentencias de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo de 30 de enero (recurso de casación 6318/2008), 20 de marzo (recurso de casación 184/2009), 26 de marzo (recursos de casación 6471/2008, 211/2009 y 228/2009), 2 de abril de 2012 (recurso de casación 6242/2008) en relación con la fiducia aragonesa, institución hereditaria propia del derecho foral aragonés, muy similar al alkar poderoso, y, aunque versan sobre otro tributo distinto, el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, también consideran que hasta que el fiduciario ejerza su poder, no se defiere la herencia y ésta se encuentra en situación de yacente.

De acuerdo con lo anterior, en el caso objeto de consulta, tras la muerte del causante, y en tanto el alkar poderoso no ejerza su poder testatorio y adjudique los bienes a los herederos, se produce una transmisión de dichos bienes desde la persona del fallecido a la herencia yacente o la comunidad de bienes instituida entre el cónyuge viudo y los llamados a sucederle.

Por tanto, en la fecha de fallecimiento del causante se entiende devengado el IIVTNU respecto al bien inmueble urbano situado en territorio común, siendo sujeto pasivo contribuyente la herencia yacente o comunidad de bienes instituida entre el cónyuge viudo y los llamados a suceder al causante, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 106.1.a) y 109.1.a) del TRLRHL.

En el supuesto de que, además, de acuerdo con el Derecho civil foral de Vizcaya, se instituyese el usufructo sobre dicho bien inmueble a favor del cónyuge viudo (la consultante), entonces, en la fecha de fallecimiento del causante se entenderá devengado el IIVTNU en cuanto, por un lado, la constitución del usufructo a favor de la consultante y por, otro lado, en cuanto a la nuda propiedad a la herencia yacente.

Por último, señalar que, en aquel supuesto anteriormente descrito, en virtud del cual la herencia se defiera por la Institución del Derecho Foral de Vizcaya, y el sujeto pasivo resulte ser la herencia yacente, en este caso, la posterior atribución del bien inmueble urbano a los herederos, que se origine como consecuencia de haber hecho uso del poder testatorio o por causa de su extinción, no originará una nueva sujeción 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.