

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFC066477

DGT: 28-09-2017

N.º CONSULTA VINCULANTE: V2431/2017

**SUMARIO:**

**IIVTNU. Hecho imponible.** *Consolidación de dominio en el nudo propietario.* El padre del contribuyente en el año 1989 como titular del pleno dominio sobre un bien inmueble urbano, transmitió a su hijo la nuda propiedad y el usufructo vitalicio a su viuda. En esa fecha, se produce el devengo del IIVTNU, por una parte, por la transmisión del derecho real de usufructo a favor del cónyuge viudo, siendo el sujeto pasivo la usufructuaria, como persona a cuyo favor se constituye el derecho real de usufructo a título lucrativo. También se produce el devengo del IIVTNU por la transmisión a título lucrativo de la nuda propiedad, siendo el sujeto pasivo el contribuyente, como adquirente de la nuda propiedad del terreno a título o lucrativo. Cuando se produce el fallecimiento de la usufructuaria, se extingue el derecho de usufructo y se consolida el pleno dominio en la persona del nudo propietario, que hasta ese momento solo ha sido titular del derecho de nuda propiedad sobre el inmueble. Con la muerte del usufructuario se produce una extinción del derecho de usufructo en su persona (que no es gravada por el IIVTNU) y una traslatio del derecho de usufructo a la persona del nudo propietario. Hay una adquisición del derecho de goce que transita del usufructuario al dueño, el cual pasa de nudo a pleno propietario. El IIVTNU grava el incremento de valor que experimente el terreno urbano y que se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad del terreno por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre el referido terreno, lo que evidentemente comprende el derecho de usufructo, cuya constitución o transmisión, aunque lo sea al nudo propietario por vía de la consolidación, produce el devengo del impuesto. El contribuyente adquiere el pleno dominio sobre el inmueble en dos fases: primero en el año 1989 adquiere la nuda propiedad y, posteriormente, al fallecimiento de su madre, adquiere el derecho de usufructo por vía de consolidación, y ambas adquisiciones dan lugar al devengo del IIVTNU. [Vid. STSJ de Cataluña de 29 de septiembre de 2000, recurso n.º 50/2000 (NFJ009971) y en las consultas V0688/2014, de 12-03-2014 (NFC050684), V1851/2016 de 27-04-2016 (NFC059081) y V0732/2017 de 22-03-2017 (NFC064549). Por tanto, está sujeta al IIVTNU la adquisición por parte del nudo propietario del derecho de usufructo sobre el bien inmueble urbano como consecuencia del fallecimiento de la usufructuaria y la consolidación del pleno dominio.

**PRECEPTOS:**

RDLeg 2/2004 (TR LHL), arts. 104 a 110.  
Código Civil, art. 467, 468, 471, 480, 513 y 522.

**Descripción sucinta de los hechos:**

En fecha 05/11/89 falleció el padre del consultante, aceptando la herencia tal y como se indicaba en el testamento, siendo usufructuaria la cónyuge viuda y nudo propietario el hijo. Al fallecimiento de la madre, titular del usufructo, se extingue dicho derecho y se consolida el dominio en el nudo propietario.

**Cuestión planteada:**

Si en los casos de extinción de usufructo por fallecimiento del usufructuario, y cuyo título de adquisición viene de herencia, se genera el IIVTNU o si sigue en vigor el criterio de la sentencia TS de 16-01-99.

**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 el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo.

El artículo 104 del TRLRHL, en su apartado 1, establece:

“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.

En el caso objeto de consulta, en el año 1989, el padre del consultante transmitió al mismo la nuda propiedad de un inmueble urbano y el usufructo vitalicio a su viuda. Posteriormente, al fallecimiento de la usufructuaria, se extinguió el usufructo, consolidándose la plena propiedad en el nudo propietario.

El artículo 467 del Código Civil define el usufructo estableciendo:

“El usufructo da derecho a disfrutar los bienes ajenos con la obligación de conservar su forma y sustancia, a no ser que el título de su constitución o la ley autoricen otra cosa.”.

De acuerdo con el artículo 468 del Código Civil, el usufructo se constituye por la ley (como es el caso del usufructo del cónyuge viudo), por la voluntad de los particulares, manifestada en actos mortis causa o inter vivos, y por prescripción. A su vez, el usufructo puede constituirse a título oneroso o lucrativo, y puede ser vitalicio o temporal.

El usufructuario tiene derecho a percibir los frutos de los bienes usufructuados, así como aprovechar por sí mismo la cosa usufructuada, arrendarla a otro y enajenar su derecho de usufructo, pero todos los contratos que celebre como tal usufructuario se resolverán al fin del usufructo (artículos 471 y 480 del Código Civil).

Entre las causas de extinción del usufructo, el artículo 513 del Código Civil señala la muerte del usufructuario y la expiración del plazo por el que se constituyó.

El artículo 522 del Código Civil dispone que:

“Terminado el usufructo, se entregará al propietario la cosa usufructuada, salvo el derecho de retención que compete al usufructuario o a sus herederos por los desembolsos de que deban ser reintegrados. Verificada la entrega, se cancelará la fianza o hipoteca.”.

En el caso objeto de consulta, el padre del consultante en el año 1989 como titular del pleno dominio sobre un bien inmueble urbano, transmitió al consultante la nuda propiedad y el usufructo vitalicio a su viuda.

En esa fecha, se produce el devengo del IIVTNU, por una parte, por la transmisión del derecho real de usufructo a favor del cónyuge viudo, siendo el sujeto pasivo la usufructuaria, como persona a cuyo favor se constituye el derecho real de usufructo a título lucrativo, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 106.1.a) del TRLRHL.

Y, por otra parte, también se produce el devengo del IIVTNU por la transmisión a título lucrativo de la nuda propiedad, siendo el sujeto pasivo el consultante, como adquirente de la nuda propiedad del terreno a título o lucrativo, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 106.1.a) del TRLRHL.

Cuando se produce el fallecimiento de la usufructuaria, se extingue el derecho de usufructo de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 513 del Código Civil y se consolida el pleno dominio en la persona del nudo propietario, que hasta ese momento solo ha sido titular del derecho de nuda propiedad sobre el inmueble.

El nudo propietario, sin realizar acto alguno, obtiene gratuitamente un incremento en su patrimonio, adquiere un derecho que anteriormente nunca le había pertenecido, el derecho de goce y disfrute del inmueble.

El derecho de usufructo como tal no se extingue (sí lo hace en la persona del usufructuario), sino que hace tránsito, se traslada a la persona del nudo propietario, que lo adquiere consolidando el dominio. A este respecto, el artículo 522 del Código Civil señala que “terminado el usufructo, se entregará al propietario la cosa usufructuada”.

Con la muerte del usufructuario se produce una extinción del derecho de usufructo en su persona (que no es gravada por el IIVTNU) y una “traslatio” del derecho de usufructo a la persona del nudo propietario. Hay una adquisición del derecho de goce que transita del usufructuario al dueño, el cual pasa de nudo a pleno propietario.

El IIVTNU grava el incremento de valor que experimente el terreno urbano y que se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad del terreno por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre el referido terreno, lo que evidentemente comprende el derecho de usufructo, cuya constitución o transmisión, aunque lo sea al nudo propietario por vía de la consolidación, produce el devengo del impuesto.

El consultante adquiere el pleno dominio sobre el inmueble en dos fases: primero en el año 1989 adquiere la nuda propiedad y, posteriormente, al fallecimiento de su madre, adquiere el derecho de usufructo por vía de consolidación, y ambas adquisiciones dan lugar al devengo del IIVTNU.

Este criterio es coincidente con el manifestado en las sentencias de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo de 25 de abril de 1984 y 14 de noviembre de 1996, así como las sentencias de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 24 de marzo de 1999 y de 29 de septiembre de 2000, del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía de 29 de diciembre de 1997 y de 9 de octubre de 1998. Y, asimismo, con el manifestado en las consultas V0688-14, V1851-16 y V0732-17.

Por tanto, está sujeta al IIVTNU la adquisición por parte del nudo propietario del derecho de usufructo sobre el bien inmueble urbano como consecuencia del fallecimiento de la usufructuaria y la consolidación del pleno dominio.

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 Función Pública.