

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

Referencia: NFC077946

DGT: 13-11-2020

N.º CONSULTA VINCULANTE: V3354/2020

**SUMARIO:**

**IIVTNU. Sujeto pasivo.** Mediante escritura pública de compraventa de fecha 05/07/1989, una persona y su hermano adquirieron por mitad y proindiviso la nuda propiedad de un inmueble urbano. En la misma escritura sus padres adquirieron también por compraventa el usufructo vitalicio, simultáneo y solidario, hasta el fallecimiento del último de los usufructuarios. En fecha 08/07/2001 falleció el padre y el 08/11/2014 falleció la madre, produciéndose la consolidación del dominio en los 2 hermanos. El 03/09/2019 fallece el hermano, soltero y sin descendientes y sin haber otorgado testamento, por lo que se declaran herederas *ab intestato* a las 3 hermanas del fallecido. En la escritura de aceptación y partición de la herencia de fecha 04/08/2020, se adjudica la propiedad de la mitad indivisa del inmueble a la hermana que adquirió con él la nuda propiedad del inmueble, produciéndose un exceso de adjudicación respecto de las otras 2 hermanas, que fue compensado en efectivo. Esta hermana es quien se considera sujeto pasivo del IIVTNU como adquirente de la propiedad de la mitad indivisa del terreno a título lucrativo. **Devengo.** En cuanto al período de generación del incremento de valor del terreno, este se determina desde el devengo actual del impuesto (fecha del fallecimiento del hermano) hasta la fecha de la anterior transmisión de la propiedad o de constitución o transmisión de un derecho real que determinó el devengo del impuesto y la sujeción al mismo, con un máximo de 20 años. El cómputo del número de años a lo largo de los cuales se ha puesto de manifiesto el incremento de valor de los terrenos se iniciará a contar a partir de la fecha en la que se devengó anteriormente el impuesto. En este caso, serán los dos hermanos que adquirieron por compraventa de fecha 05/07/1989 la nuda propiedad de un inmueble urbano por mitad y *pro indiviso*. En el mismo acto, sus padres adquirieron también por compraventa, el usufructo vitalicio, simultáneo y solidario hasta el fallecimiento del último de los usufructuarios. La transmisión de la propiedad a los dos hermanos, así como la constitución del derecho real de usufructo a favor de los padres, realizadas en esa fecha, determinó el devengo del impuesto. Posteriormente, se produjo el fallecimiento del primero de los usufructuarios el 08/07/2001, y del segundo y último en fecha 08/11/2014, dando lugar en esta última fecha a la consolidación del dominio en los hasta entonces nudos propietarios. De acuerdo con lo dispuesto en la ordenanza fiscal del IIVTNU aplicable en este caso, la extinción del derecho real de usufructo por el fallecimiento del usufructuario no estuvo sujeta al impuesto y no determinó el devengo del mismo, por lo que no se interrumpió el período de generación del incremento de valor. En consecuencia, para la determinación del período de generación del incremento de valor del terreno en la transmisión de la mitad indivisa de la propiedad por la herencia del hermano, se tomará por fecha de inicio de tal período la fecha en la que el causante (el hermano) adquirió la nuda propiedad del inmueble, es decir, el 05/07/1989. Y dado que desde esa fecha hasta el actual devengo (la fecha de fallecimiento del hermano) han transcurrido más de 20 años, por aplicación de lo dispuesto en el art. 107.1 TRLRHL, se tomará el período de generación de 20 años.

**PRECEPTOS:**

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

Ley 58/2003 (LGT), arts. 7, 21 y 35.

Código Civil, arts. 440, 657, 661 y 989.

**Descripción sucinta de los hechos:**

Mediante escritura pública de compraventa de fecha 05/07/1989, la consultante y su hermano D DF) adquirieron por mitad y proindiviso la nuda propiedad de un inmueble urbano. En la misma escritura los padres de la consultante adquirieron también por compraventa el usufructo vitalicio, simultáneo y solidario, hasta el fallecimiento del último de los usufructuarios.

En fecha 08/07/2001 falleció el padre y el 08/11/2014 falleció la madre, produciéndose la consolidación del dominio en los 2 hermanos.

El 03/09/2019 fallece el hermano de la consultante (D. DF), soltero y sin descendientes y sin haber otorgado testamento, por lo que se declaran herederas *ab intestato* a las 3 hermanas del fallecido (la consultante y otras 2). En la escritura de aceptación y partición de la herencia de fecha 04/08/2020, se adjudica la propiedad de la mitad indivisa del inmueble a la consultante, produciéndose un exceso de adjudicación respecto de las otras 2 hermanas, que es compensado en efectivo por la consultante.

## Cuestión planteada:

- Quién es el sujeto pasivo del IIVTNU, es decir, si es la comunidad hereditaria, correspondiendo pagar el impuesto a las 3 hermanas herederas que responden solidariamente, o por el contrario, el sujeto pasivo es la consultante, adjudicataria de la mitad indivisa de la propiedad del inmueble.
- Si en la liquidación del IIVTNU debe considerarse que el 100% de la mitad indivisa de la propiedad se adquirió en 1989, o por el contrario, que la parte correspondiente a la nuda propiedad se adquirió en 1989 y la parte correspondiente al usufructo en 2014.

## 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 sus apartados 1 a 3 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.

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.

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.

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”.

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.”.

El artículo 107 del TRLRHL regula la base imponible del IIVTNU, disponiendo en sus apartados 1 a 4 que:

“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.

(...)

4. Sobre el valor del terreno en el momento del devengo, derivado de lo dispuesto en los apartados 2 y 3 anteriores, se aplicará el porcentaje anual que determine cada ayuntamiento, sin que aquél pueda exceder de los límites siguientes:

Período de uno hasta cinco años: 3,7.

Período de hasta 10 años: 3,5.

Período de hasta 15 años: 3,2.

Período de hasta 20 años: 3.

Para determinar el porcentaje, se aplicarán las reglas siguientes:

1ª. El incremento de valor de cada operación gravada por el impuesto se determinará con arreglo al porcentaje anual fijado por el ayuntamiento para el período que comprenda el número de años a lo largo de los cuales se haya puesto de manifiesto dicho incremento.

2ª. El porcentaje a aplicar sobre el valor del terreno en el momento del devengo será el resultante de multiplicar el porcentaje anual aplicable a cada caso concreto por el número de años a lo largo de los cuales se haya puesto de manifiesto el incremento de valor.

3ª. Para determinar el porcentaje anual aplicable a cada operación concreta conforme a la regla 1ª. y para determinar el número de años por los que se ha de multiplicar dicho porcentaje conforme a la regla 2ª., sólo se considerarán los años completos que integren el período de puesta de manifiesto del incremento de valor, sin que a tales efectos puedan considerarse las fracciones de años de dicho período.

Los porcentajes anuales fijados en este apartado podrán ser modificados por las Leyes de Presupuestos Generales del Estado.”.

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.”.

El artículo 110 del TRLRHL regula la gestión tributaria del impuesto en los siguientes términos:

“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:

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.

(...).”.

En el caso objeto de consulta, se trate de la transmisión lucrativa de la propiedad de un terreno urbano por causa de muerte, derivada del fallecimiento del hermano de la consultante.

En cuanto a la fecha de devengo del impuesto derivada de esta transmisión lucrativa, debe atenderse, como indica el artículo 109 del TRLRHL a la “fecha de la transmisión”, sin que la Ley defina tal concepto.

El apartado 2 del artículo 7 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), establece que: “tendrán carácter supletorio las disposiciones generales del derecho administrativo y los preceptos del derecho común”.

A falta de precisión en el TRLRHL sobre cuál sea el momento en que se produce la transmisión por causa de muerte, a efectos del IIVTNU, hay que acudir con carácter supletorio a los correspondientes preceptos del Código Civil, que se indican a continuación:

“Artículo 440.

La posesión de los bienes hereditarios se entiende transmitida al heredero sin interrupción y desde el momento de la muerte del causante, en el caso de que llegue a asirse la herencia.

El que válidamente repudia una herencia se entiende que no la ha poseído en ningún momento.”.

“Artículo 657.

Los derechos a la sucesión de una persona se transmiten desde el momento de su muerte.”.

“Artículo 661.

Los herederos suceden al difunto por el hecho sólo de su muerte en todos sus derechos y obligaciones.”.

“Artículo 989.

Los efectos de la aceptación y de la repudiación se retrotraen siempre al momento de la muerte de la persona a quien se hereda.”.

A este respecto, se le informa que la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo se ha pronunciado en numerosas ocasiones sobre esta cuestión, fijando la doctrina de que el devengo del IIVTNU se produce en la fecha de la transmisión de los bienes, que en el caso de las transmisiones por causa de muerte es la fecha del fallecimiento del causante, cualquiera que sea la fecha de la aceptación o adición de la herencia (sentencias de fechas 5 de junio de 1993, 7 de octubre de 1995 y 29 de junio, 30 de septiembre, 19 de octubre y 30 de noviembre de 1996).

Por tanto, a efectos del IIVTNU, se tendrá por fecha de la transmisión la del fallecimiento del causante, entendiéndose por tanto producido en dicho momento el devengo del tributo. Así, en el caso objeto de consulta, el devengo del IIVTNU se produce el 03/09/2019, fecha del fallecimiento del hermano de la consultante.

De acuerdo con el artículo 21.1 de la LGT:

“El devengo es el momento en 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.”.

Asimismo, la ordenanza fiscal reguladora del IIVTNU, del ayuntamiento en el caso de consulta, establece en el artículo 19, que regula el devengo del impuesto, lo siguiente:

“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.

2. A los efectos de lo dispuesto en el apartado anterior, se considerará como fecha de la transmisión:

a) En los actos o contratos entre vivos la del otorgamiento del documento público y cuando se trate de documentos privados, la de su presentación ante la Administración Tributaria Municipal.

b) En las subastas judiciales, administrativas o notariales, se tomará excepcionalmente la fecha del auto o providencia aprobando el remate si en el mismo queda constancia de la entrega del inmueble. En cualquier otro caso, se estará a la fecha del documento público.

c) En las expropiaciones forzosas, la fecha del acto de ocupación y pago.

d) En las transmisiones por causa de muerte, la del fallecimiento del causante.”.

Por tanto, a efectos del IIVTNU, se tendrá por fecha de la transmisión la del fallecimiento del causante, entendiéndose por tanto producido en dicho momento el devengo del tributo.

Los herederos adquieren la propiedad de los bienes y derechos de los que resulten adjudicatarios, de acuerdo con lo previsto en los artículos 440, 657, 661 y 989 del Código Civil antes transcritos, desde el momento del fallecimiento del causante, y no desde la fecha de la aceptación de la herencia.

Sin perjuicio de lo anterior, hay que señalar que, mientras no se ejercite el acto de aceptación o repudiación de la herencia, esta se encontrará yacente.

La herencia yacente es una figura que ha sido recogida en nuestra legislación tributaria, en concreto el apartado 4 del artículo 35 de la LGT dispone lo siguiente:

“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.”

Así, en el ámbito del IIVTNU, la determinación del sujeto pasivo se efectúa de acuerdo con lo que establece el apartado 1 del artículo 106 del TRLRHL, antes transcrito, el cual en la letra a) dispone lo siguiente:

“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.”.

Es cierto que, desde el fallecimiento del causante hasta la aceptación de la herencia, la misma se encuentra en situación de herencia yacente, pero una vez producida dicha aceptación y llevadas a cabo las operaciones de partición y adjudicación de los bienes y derechos que componen el haber hereditario, los efectos se retrotraen a la fecha del fallecimiento del causante.

Por ello, en el caso objeto de consulta, será la consultante quien tenga la consideración de sujeto pasivo del IIVTNU como adquirente de la propiedad de la mitad indivisa del terreno a título lucrativo.

En cuanto a la segunda cuestión planteada, el período de generación del incremento de valor del terreno se determina desde el devengo actual del impuesto (fecha del fallecimiento del hermano de la causante) hasta la fecha de la anterior transmisión de la propiedad o de constitución o transmisión de un derecho real que determinó el devengo del impuesto y la sujeción al mismo, con un máximo de 20 años.

El cómputo del número de años a lo largo de los cuales se ha puesto de manifiesto el incremento de valor de los terrenos se iniciará a contar a partir de la fecha en la que se devengó anteriormente el impuesto.

A estos efectos, el artículo 4 de la ordenanza fiscal del IIVTNU del Ayuntamiento competente en el caso de la consulta, que regula los supuestos de no sujeción al impuesto, señala en su apartado 2:

“2. Asimismo, no están sujetos al impuesto y no devengan el mismo los actos siguientes:

a) Los de transformación de sociedades colectivas, comanditarias o de responsabilidad limitada en sociedades anónimas por imperativo del Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, regulador del texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas.

b) Los de adjudicación de pisos o locales verificados por las Cooperativas de Viviendas a favor de sus socios cooperativistas.

c) Los de retención o reserva del usufructo y los de extinción del citado derecho real, ya sea por fallecimiento del usufructuario o por transcurso del plazo para el que fue constituido.”.

En el caso objeto de consulta, la consultante y su hermano (posteriormente fallecido) adquirieron por compraventa de fecha 05/07/1989 la nuda propiedad de un inmueble urbano por mitad y pro indiviso. En el mismo acto, los padres de la consultante adquirieron también por compraventa, el usufructo vitalicio, simultáneo y solidario hasta el fallecimiento del último de los usufructuarios. La transmisión de la propiedad a la consultante y su hermano, así como la constitución del derecho real de usufructo a favor de los padres, realizadas en esa fecha, determinó el devengo del impuesto.

Posteriormente, se produjo el fallecimiento del primero de los usufructuarios el 08/07/2001, y del segundo y último en fecha 08/11/2014, dando lugar en esta última fecha a la consolidación del dominio en los hasta entonces nudos propietarios (la consultante y su hermano).

De acuerdo con lo dispuesto en la letra c) del apartado 2 del artículo 4 de la ordenanza fiscal del IIVTNU aplicable en este caso, la extinción del derecho real de usufructo por el fallecimiento del usufructuario no estuvo sujeta al impuesto y no determinó el devengo del mismo, por lo que no se interrumpió el período de generación del incremento de valor.

En consecuencia, para la determinación del período de generación del incremento de valor del terreno en la transmisión de la mitad indivisa de la propiedad por la herencia del hermano de la consultante, se tomará por fecha de inicio de tal período la fecha en la que el causante (el hermano) adquirió la nuda propiedad del inmueble,

es decir, el 05/07/1989. Y dado que desde esa fecha hasta el actual devengo (la fecha de fallecimiento del hermano) han transcurrido más de 20 años, por aplicación de lo dispuesto en el artículo 107.1 del TRLRHL, se tomará el período de generación de 20 años.

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 Internet del Ministerio de Hacienda y Administraciones Publica