

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFC083158

DGT: 23-06-2022

N.º CONSULTA VINCULANTE: V1509/2022

SUMARIO:

IIVTNU. Hecho imponible. Constitución o transmisión de derechos reales limitativos del dominio. X era propietario de dos inmuebles situados en dos municipios diferentes. Tras su fallecimiento, con anterioridad a la STC182/2021 de 26 de octubre de 2021, cuestión de inconstitucionalidad n.º 4433/2020 (NCJ065794) y al RDL 26/2021 por el que se adapta el TRLHL, a la reciente jurisprudencia del Tribunal Constitucional respecto del IIVTNU, de acuerdo con su testamento, se constituyó usufructo vitalicio a favor de Y sobre dos inmuebles y otra persona adquirió la nuda propiedad. Con posterioridad a la entrada en vigor de este RDL 26/2021 el nudo propietario consolidó el dominio sobre ambos inmuebles al fallecer también el usufructuario. En la fecha del fallecimiento de X tuvo lugar el devengo del IIVTNU por dos hechos imponibles: la constitución del derecho real de usufructo vitalicio a favor de Y, siendo contribuyente Y como usufructuario y la transmisión de la nuda propiedad a otra persona que es contribuyente como adquirente de la propiedad a título lucrativo. Cada uno de los Ayuntamientos debió liquidar el IIVTNU al usufructuario, teniendo en cuenta la parte del valor del terreno correspondiente al derecho de usufructo, según la edad del usufructuario. Y, asimismo, se debió practicar la liquidación del IIVTNU a la persona que adquirió la nuda propiedad por la parte del valor del terreno que corresponde a la misma, que se calcula teniendo en cuenta el valor total del terreno menos el valor del terreno que corresponde al usufructo. Con posterioridad al 10 de noviembre de 2021, fecha de entrada en vigor del RDL 26/2021, se produce el fallecimiento del usufructuario, por lo que se extingue el derecho de usufructo que existía sobre ambos inmuebles, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 513 del Código Civil; y se consolida el pleno dominio en la persona del nudo propietario (el consultante), que hasta ese momento era titular del derecho de nuda propiedad sobre ambos inmuebles. 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 «recuperación» del derecho de usufructo por la persona del nudo propietario. Una vez extinguido el derecho real de usufructo, no hay una transmisión de tal derecho a la persona del nudo propietario, sino tan solo una recuperación de las facultades de goce sobre el bien por el propietario. Siendo el hecho imponible del IIVTNU, de acuerdo con el art. 104 del TRLHL, el incremento de valor que experimenten los terrenos de naturaleza urbana, que 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, y no habiendo en este caso transmisión de la propiedad, ni constitución o transmisión del derecho real de usufructo, no se produce el hecho imponible del impuesto, y por consiguiente, la consolidación del dominio en el consultante por la extinción del usufructo al fallecimiento del usufructuario no está sujeta al IIVTNU. No obstante, a efectos de una futura transmisión de la propiedad de alguno de los inmuebles urbanos por el consultante, habrá que tener en cuenta, para el cálculo de la base imponible del IIVTNU, que el período de puesta de manifiesto en esa futura transmisión, del incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana, será el comprendido entre la fecha del devengo del Impuesto que entonces se liquide y la del devengo de la anterior transmisión de la propiedad del terreno que haya estado sujeta al IIVTNU. Es decir, la fecha de inicio de dicho período de generación será la fecha en la que el consultante adquirió la nuda propiedad del inmueble por herencia del primer propietario, X, sin que se tenga en cuenta a estos efectos la fecha en la que se consolida el dominio, dado que esta operación no determina el devengo del impuesto.

PRECEPTOS:

RDLeg. 2/2004 (TR LHL), arts. 104, 106, 107, 109 y 110.

Código Civil, art. 513.

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

RDL 26/2021 (Adapta TRLHL, a la reciente jurisprudencia del TC respecto del IIVTNU), art. único.

Descripción sucinta de los hechos:

El consultante es nudo propietario de dos inmuebles urbanos situados en dos municipios diferentes. Dª X adquirió por compraventa el pleno dominio del inmueble 1 y más tarde, también por compraventa, el pleno dominio del inmueble 2. Tras el fallecimiento de Dª X, de acuerdo con su testamento, se constituyó usufructo vitalicio a favor

de D Y sobre ambos inmuebles, y el consultante adquirió la nuda propiedad de los 2 inmuebles. Estos hechos son anteriores a la STC182/2021 y al Real Decreto-Ley 26/2021.

Con posterioridad a la entrada en vigor del Real Decreto-Ley 26/2021, fallece el usufructuario y el consultante consolida el dominio.

Cuestión planteada:

Para la inscripción de la consolidación del dominio en el Registro de la Propiedad se le ha requerido al consultante la acreditación de las correspondientes declaraciones del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana. Los dos ayuntamientos tienen establecido este impuesto por el método de declaración y liquidación administrativa.

Si la consolidación del dominio está sujeta al 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 (BOE de 9 de marzo).

El Real Decreto-Ley 26/2021, de 8 de noviembre, por el que se adapta el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, a la reciente jurisprudencia del Tribunal Constitucional respecto del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (BOE de 9 de noviembre), y que entró en vigor al día siguiente de su publicación, llevó a cabo modificaciones en los artículos 104, 107 y 110 del TRLRHL con el fin de adaptar la normativa del IIVTNU a las sentencias 59/2017, 126/2019 y 182/2021 del Tribunal Constitucional.

El artículo 104 del TRLRHL regula en su apartado 1 la naturaleza, hecho imponible del impuesto, estableciendo:

“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.

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.”.

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.”.

En el caso de la consulta, la persona (D^a. X) propietaria de dos inmuebles fallece y se constituye el derecho de usufructo vitalicio a favor de otra persona (D. Y) y se transmite la nuda propiedad a favor del consultante.

En la fecha del fallecimiento de D^a. X tuvo lugar el devengo del IIVTNU por dos hechos imposables:

La constitución del derecho real de usufructo vitalicio a favor de D. Y, siendo contribuyente D. Y como usufructuario (art. 106.1.a) del TRLRHL).

· La transmisión de la nuda propiedad al consultante, siendo contribuyente el consultante como adquirente de la propiedad a título lucrativo (art. 106.1.a) del TRLRHL).

En cuanto a la base imponible, dado que, según manifiesta el consultante, el devengo fue anterior al 26 de octubre de 2021, resultará de aplicación lo dispuesto en el artículo 107 del TRLRHL de acuerdo con la versión vigente en dicha fecha, que establecía:

“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.

c) En la constitución o transmisión del derecho a elevar una o más plantas sobre un edificio o terreno, o del derecho de realizar la construcción bajo suelo sin implicar la existencia de un derecho real de superficie, los porcentajes anuales contenidos en el apartado 4 de este artículo se aplicarán sobre la parte del valor definido en el párrafo a) que represente, respecto de aquel, el módulo de proporcionalidad fijado en la escritura de transmisión o, en su defecto, el que resulte de establecer la proporción entre la superficie o volumen de las plantas a construir en vuelo o subsuelo y la total superficie o volumen edificadas una vez construidas aquéllas.

d) En los supuestos de expropiaciones forzosas, los porcentajes anuales contenidos en el apartado 4 de este artículo se aplicarán sobre la parte del justiprecio que corresponda al valor del terreno, salvo que el valor definido en el párrafo a) del apartado 2 anterior fuese inferior, en cuyo caso prevalecerá este último sobre el justiprecio.

3. Los ayuntamientos podrán establecer una reducción cuando se modifiquen los valores catastrales como consecuencia de un procedimiento de valoración colectiva de carácter general. En ese caso, se tomará como valor del terreno, o de la parte de éste que corresponda según las reglas contenidas en el apartado anterior, el importe que resulte de aplicar a los nuevos valores catastrales dicha reducción durante el período de tiempo y porcentajes máximos siguientes:

a) La reducción, en su caso, se aplicará, como máximo, respecto de cada uno de los cinco primeros años de efectividad de los nuevos valores catastrales.

b) La reducción tendrá como porcentaje máximo el 60 por ciento. Los ayuntamientos podrán fijar un tipo de reducción distinto para cada año de aplicación de la reducción.

La reducción prevista en este apartado no será de aplicación a los supuestos en los que los valores catastrales resultantes del procedimiento de valoración colectiva a que aquél se refiere sean inferiores a los hasta entonces vigentes.

El valor catastral reducido en ningún caso podrá ser inferior al valor catastral del terreno antes del procedimiento de valoración colectiva.

La regulación de los restantes aspectos sustantivos y formales de la reducción se establecerá en la ordenanza fiscal.

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 consecuencia, cada uno de los Ayuntamientos debió liquidar el IIVTNU al usufructuario, teniendo en cuenta la parte del valor del terreno correspondiente al derecho de usufructo, según la edad del usufructuario. Para calcular dicho valor, tal como dispone el apartado 2.b) del artículo 107, hay que acudir a lo dispuesto en la normativa reguladora del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. A estos efectos, la letra a) del apartado 5 del artículo 10 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, establece:

“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.”.

Y, asimismo, se debió practicar la liquidación del IIVTNU al consultante por la parte del valor del terreno correspondiente a la nuda propiedad, que se calcula teniendo en cuenta el valor total del terreno menos el valor del terreno que corresponde al usufructo.

Con posterioridad al 10 de noviembre de 2021, fecha de entrada en vigor del Real Decreto-Ley 26/2021, se produce el fallecimiento del usufructuario, por lo que se extingue el derecho de usufructo que existía sobre ambos inmuebles, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 513 del Código Civil; y se consolida el pleno dominio en la persona del nudo propietario (el consultante), que hasta ese momento era titular del derecho de nuda propiedad sobre ambos inmuebles.

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 “recuperación” del derecho de usufructo por la persona del nudo propietario.

El artículo 513 del Código Civil contempla entre las causas de extinción del usufructo, la muerte del usufructuario.

Por lo que, una vez extinguido el derecho real de usufructo, no hay una transmisión de tal derecho a la persona del nudo propietario, sino tan solo una recuperación de las facultades de goce sobre el bien por el propietario.

Así el Tribunal Supremo en su sentencia de 16 de enero de 1999, en resolución de recurso de casación en interés de ley núm. 3067/1998, manifestó en su fundamento de derecho segundo que:

“Como bien razona la Sentencia recurrida, la extinción del usufructo no está comprendida en ninguno de los dos supuestos que acabamos de citar. Ni es transmisión de la propiedad ni es transmisión de ningún derecho real. El hecho de que, por el fallecimiento de la usufructuaria, los nudos propietarios hayan alcanzado la integridad de su dominio no significa que hayan sido sujetos de transmisión alguna de derechos que puedan constituir hecho imponible. Simplemente, el régimen legal correspondiente a este derecho real prevé que la muerte de la usufructuaria extingue el usufructo (art. 513.11 del Código Civil), recuperando los propietarios las facultades de goce de que se habían visto privados al constituirse tal derecho, lo que excluye que esta recuperación vaya precedida de transmisión alguna que suponga el devengo del impuesto.”.

Y en la sentencia de 9 de diciembre de 2011, aunque referida al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el Tribunal Supremo, en el fundamento de derecho primero, asume el criterio de la Audiencia Nacional manifestado en las sentencias de la Sala de lo Contencioso-administrativo de 19 de abril y 23 de noviembre de 2007, en el siguiente sentido:

“El usufructo, según el artículo 467 del Código Civil, “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”. Es, por tanto, un derecho real limitativo del dominio, en el sentido de que se proyecta sobre una cosa ajena, como explícitamente señala el precepto transcrito. Esta naturaleza sustancial de “ius in re aliena” impide considerar que el nudo propietario adquiere el usufructo cuando recupera “de iure” las facultades inherentes al disfrute que, hasta entonces, poseía el usufructuario. No en vano, el artículo 513 del propio Código Civil declara que “el usufructo se extingue:... 1º) Por muerte del usufructuario”. Es decir, que al fallecimiento del usufructuario, si se extingue el derecho de éste, intransmisible a terceros, revierten al propietario las facultades propias del disfrute de la cosa, pero no es que, como desacertadamente se preconiza en el acta, se “adquiera” el usufructo cuando el usufructuario cesa en su derecho. Más claramente aún se llega a esta conclusión ante la advertencia del apartado 3º del ya mencionado artículo 513, que se refiere a esta causa de extinción: “3º) Por la reunión del usufructo y la propiedad en una misma persona”.

En suma, es de pura lógica que la extinción del usufructo por muerte del usufructuario, así como por confusión, impiden considerar, como con cierta ligereza lo hace la Administración, que con ocasión del fallecimiento de la esposa de su padre, la Sra. Ángela adquirió derecho alguno, puesto que: 1) no es admisible que un derecho, a la vez, se extinga y se transmita, siendo así que el usufructo extinguido por muerte del usufructuario desaparece como derecho; 2) menos concebible aún es que quien adquiera ese usufructo extinguido sea el propietario, que no puede ser a la vez usufructuario, y no sólo por la extinción del derecho real, y por la imposibilidad de confusión (artículo 513.3 C.C.) sino porque en la esencia del usufructo está la condición de derecho real limitativo del dominio y, por tanto, susceptible de disfrute sólo sobre cosas o derechos ajenos, nunca sobre los propios; c) tampoco cabe asimilar la recuperación con facultades inherentes al dominio con la adquisición de un derecho real que, referido a un tercero, pierde sentido en relación con el titular dominical o, en otras palabras, que los modos de adquirir se refieren a la propiedad y a los demás derechos reales, no a facultades singulares correspondientes al dominio.

Así las cosas, el reintegro al propietario de esas facultades anteriormente desmembradas no puede datarse en la fecha de consolidación del dominio pleno, sino que trae causa de la adquisición de la propiedad, por vía hereditaria (artículo 609 C.C., que cita entre los modos de adquirir la propiedad “la sucesión testada e intestada...”), a la vez que el artículo 661 aclara que “los herederos suceden al difunto por el hecho sólo de su muerte en todos sus derechos y obligaciones”, siendo de recordar, igualmente, la regla sobre la posesión civilísima del artículo 440, también del C.C., a cuyo tenor “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 adirse la herencia...”, como es el caso.”.

Por tanto, siendo el hecho imponible del IIVTNU, de acuerdo con el artículo 104 del TRLRHL, el incremento de valor que experimenten los terrenos de naturaleza urbana, que 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, y no habiendo en este caso transmisión de la propiedad, ni constitución o transmisión del derecho real de usufructo, no se produce el hecho imponible del impuesto, y por consiguiente, la consolidación del dominio en el consultante por la extinción del usufructo al fallecimiento del usufructuario no está sujeta al IIVTNU.

No obstante, a efectos de una futura transmisión de la propiedad de alguno de los inmuebles urbanos por el consultante, habrá que tener en cuenta, para el cálculo de la base imponible del IIVTNU, que el período de puesta de manifiesto en esa futura transmisión, del incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana, será el comprendido entre la fecha del devengo del Impuesto que entonces se liquide y la del devengo de la anterior transmisión de la propiedad del terreno que haya estado sujeta al IIVTNU. Es decir, la fecha de inicio de dicho período de generación será la fecha en la que el consultante adquirió la nuda propiedad del inmueble por herencia de la primera propietaria (D^a. X), sin que se tenga en cuenta a estos efectos la fecha en la que se consolida el dominio, dado que esta operación no determina el devengo del impuesto.

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.