

**SUMARIO:**

**IIVTNU. Hecho imponible. Constitución o transmisión de derechos reales limitativos del dominio.** *Constitución del usufructo vitalicio.* Un matrimonio casado en régimen de sociedad de gananciales, que adquirió por compra la propiedad de un inmueble urbano en 1998. El 1 de diciembre de 2021 fallece la mujer. En la liquidación de la sociedad de gananciales y adjudicación de la herencia de la fallecida, se adjudica al cónyuge viudo el 50% del pleno dominio por la liquidación de la sociedad de gananciales y en cuanto al otro 50% del pleno dominio adjudicado a la herencia, se adjudica a los hijos la nuda propiedad por partes iguales y al viudo el derecho de usufructo vitalicio. El derecho de usufructo vitalicio es un derecho real limitativo del dominio, definido en el art. 467 del Código Civil como el derecho a disfrutar de 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. Definido el derecho de usufructo como un derecho real de goce limitativo del dominio, su constitución o transmisión da lugar a la realización del hecho imponible del IIVTNU y determina la sujeción al impuesto, de acuerdo con lo establecido en el art. 104 TRRH. El IIVTNU por la constitución del derecho real de usufructo vitalicio se devenga en la fecha del fallecimiento de la esposa, fecha en la que se constituye el usufructo. En la posterior transmisión del inmueble por compraventa se plantean dos alternativas: la enajenación del inmueble se realiza antes del fallecimiento del usufructuario (cónyuge viudo). En este caso los hijos transmitirán el 50% de la nuda propiedad del inmueble y el cónyuge viudo transmitirá, por una parte, el 50% del pleno dominio y, por otra, el derecho de usufructo vitalicio sobre el otro 50% del inmueble. En cuanto a los hijos, el período de generación del incremento de valor del terreno, a los efectos de determinación de la base imponible del impuesto, y dado que manifiestan que la venta del inmueble se realizaría el 01/08/2022, sería el número de meses completos transcurridos entre la adquisición de la nuda propiedad sobre el 50% del inmueble (que tuvo lugar en la fecha del fallecimiento de la madre, el 1 de diciembre de 2021) y la fecha de la venta. En cuanto al cónyuge viudo, el período de generación sería: Por la transmisión del 50% del pleno dominio que se le adjudicó en la liquidación de la sociedad de gananciales, el número de años completos transcurridos desde la adquisición del inmueble en 1998 hasta la fecha de la venta el 1 de agosto de 2022. No se tiene en cuenta la fecha de adjudicación por la liquidación de la sociedad de gananciales, ya que dicha adjudicación estuvo no sujeta al IIVTNU de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 104.3 del TRLRHL, que señala que 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. Por la transmisión del derecho de usufructo vitalicio sobre el otro 50% del inmueble, el período de generación sería, al igual que en los hijos, el número de meses completos transcurridos entre la constitución del usufructo (que tuvo lugar en la fecha del fallecimiento de su esposa, el 01/12/2021) y la fecha de la venta. Una segunda alternativa, en la que la enajenación del inmueble se produce con posterioridad al fallecimiento del usufructuario. Al fallecer el padre, se transmitirá a los hijos la propiedad del 50% del pleno dominio del que era titular el causante. Los sujetos pasivos serán los hijos, como adquirentes de la propiedad del terreno a título lucrativo. Como período de generación del incremento de valor se tomará el número de años completos transcurridos desde la adquisición del inmueble en 1998 por el padre, hasta la fecha de fallecimiento de este. A su vez, se produciría la consolidación del dominio sobre el otro 50% del inmueble en los nudos propietarios (los hijos) con ocasión del fallecimiento del usufructuario. 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. 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 por la extinción del usufructo al fallecimiento del usufructuario no está sujeta al IIVTNU. Posteriormente, tiene lugar la enajenación del inmueble por los hijos. Esta enajenación es una transmisión de la propiedad de un terreno de naturaleza urbana a título oneroso, que está sujeta al IIVTNU, siendo los sujetos pasivos los hijos como transmitentes de la propiedad. A efectos de determinar la base imponible, y en cuanto al período de generación del incremento de valor del terreno, hay que distinguir: Por el 50% de la propiedad que adquirieron al fallecimiento de la madre (nuda propiedad y posterior consolidación del dominio al fallecimiento del usufructuario), el período de generación será el número de años completos transcurridos entre la fecha del fallecimiento de la madre, el 1 de diciembre de 2021 y la fecha de la venta, o en caso de que dicho período sea inferior a un año, entonces, el número de meses completos transcurridos entre ambas fechas. Por el 50% de la propiedad que adquirieron al fallecimiento del padre, el período de generación será

el número de años completos transcurridos entre la fecha del fallecimiento del padre y la fecha de la venta, o en caso de que dicho período sea inferior a un año, entonces, el número de meses completos transcurridos entre ambas fechas.

## PRECEPTOS:

RDLeg. 2/2004 (TRLHL), arts 104 a 110.  
Código Civil, arts. 467 y 513.

### Descripción sucinta de los hechos:

Matrimonio casado en régimen de sociedad de gananciales, que adquirió por compra la propiedad de un inmueble urbano en 1998. El 01/12/2021 fallece la mujer. En la liquidación de la sociedad de gananciales y adjudicación de la herencia de la fallecida, se adjudica al cónyuge viudo el 50% del pleno dominio por la liquidación de la sociedad de gananciales y en cuanto al otro 50% del pleno dominio adjudicado a la herencia, se adjudica a los hijos la nuda propiedad por partes iguales y al viudo el derecho de usufructo vitalicio.

### Cuestión planteada:

Si la constitución del usufructo vitalicio está sujeta al Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

Si, posteriormente, el 01/08/2022 se vende la propiedad del inmueble, ¿cuál sería el período de generación correspondiente al usufructo?

Y si el cónyuge viudo fallece antes de la venta del inmueble y los hijos heredan el otro 50% del pleno dominio y consolidan el dominio en cuanto al usufructo que tenía el padre, ¿cuál sería el período de generación del usufructo a la fecha de la transmisión por venta?

### 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:

“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.

El derecho de usufructo vitalicio es un derecho real limitativo del dominio, definido en el artículo 467 del Código Civil como el derecho a disfrutar de 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.

Un derecho real es un derecho de carácter patrimonial que permite a su titular, dueño de un bien, disponer y disfrutar de él sin más limitaciones que las que marca la ley.

La propiedad es el principal derecho real de una persona sobre un bien y su fuerza jurídica reside en que permite usar, disponer de él, destruirlo, venderlo o cederlo y percibir los frutos de ese bien sin más limitaciones que las que establece la ley.

El Libro segundo del Código Civil regula la propiedad, los bienes y sus modificaciones, y recorre el abanico de situaciones que puede enfrentar un ciudadano en relación con sus derechos reales sobre los bienes.

Los derechos reales se pueden clasificar en:

- Derechos reales de protección provisional y de protección definitiva.

La protección provisional hace referencia a la posesión o tenencia de un bien y los derechos y obligaciones que implica. Por su parte, la protección definitiva se refiere a la propiedad o dominio sobre una cosa.

- Derechos reales de garantía.

Son aquellos que otorgan a su titular el poder sobre un bien ajeno como garantía de una obligación. Si se incumple, el acreedor puede solicitar la venta pública del bien que se pone en garantía y cobrar su deuda del importe obtenido. Hay varios tipos de derechos reales de garantía: hipoteca, prenda y anticresis.

- Derechos de adquisición preferente.

Son aquellos que otorgan a una persona la capacidad de adquirir un bien con carácter preferente respecto a otras personas. Existen varios tipos: opción, tanteo y retracto.

- Derechos de goce y disfrute.

Son los derechos que permiten a una o varias personas el goce o disfrute de un bien del que no son propietarios. Se diferencia entre: usufructo, derecho de uso y habitación, servidumbres o derecho de superficie, entre otros.

Los derechos reales limitativos son aquellos que no confieren todas las facultades del dominio a su titular. Así, el derecho real de usufructo solo concede a su titular (usufructuario) el derecho a disfrutar de bienes ajenos con la obligación de conservar su forma y sustancia y, a su vez, son derechos limitativos del dominio, en cuanto su existencia priva al titular del derecho de propiedad de determinados derechos inherentes a la misma, así con la existencia de un derecho de usufructo, el nudo propietario se ve privado del derecho de disfrute del bien del que es titular.

Definido el derecho de usufructo como un derecho real de goce limitativo del dominio, su constitución o transmisión da lugar a la realización del hecho imponible del IIVTNU y determina la sujeción al impuesto, de acuerdo con lo establecido en el artículo 104 del TRLRHL.

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 el caso objeto de consulta, en el que la constitución del derecho de usufructo vitalicio a favor del cónyuge viudo se realiza a título lucrativo, será contribuyente obligado al pago del impuesto el citado cónyuge viudo, como persona a cuyo favor se constituye dicho derecho de usufructo.

Y todo ello, con independencia del resto de hechos imponibles del IIVTNU que se produzcan como consecuencia de la transmisión del inmueble por la herencia.

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.”.

Por tanto, en este caso, el IIVTNU por la constitución del derecho real de usufructo vitalicio se devenga en la fecha del fallecimiento de la esposa, fecha en la que se constituye el usufructo.

En la posterior transmisión del inmueble por compraventa en el escrito de consulta se plantean dos alternativas.

a) Una primera alternativa, en la que la enajenación del inmueble se realiza antes del fallecimiento del usufructuario (cónyuge viudo).

En este caso, los hijos transmitirán el 50% de la nuda propiedad del inmueble y el cónyuge viudo transmitirá, por una parte, el 50% del pleno dominio y, por otra, el derecho de usufructo vitalicio sobre el otro 50% del inmueble. El artículo 107 del TRLRHL regula la base imponible del impuesto estableciendo:

“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 periodo máximo de veinte años, y se determinará, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 5 de este artículo, multiplicando el valor del terreno en el momento del devengo calculado conforme a lo establecido en sus apartados 2 y 3, por el coeficiente que corresponda al periodo de generación conforme a 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 estos en el momento del devengo será el que tengan determinado en dicho momento a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

(...).

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.

(...).

4. El periodo de generación del incremento de valor será el número de años a lo largo de los cuales se haya puesto de manifiesto dicho incremento.

En los supuestos de no sujeción, salvo que por ley se indique otra cosa, para el cálculo del periodo de generación del incremento de valor puesto de manifiesto en una posterior transmisión del terreno, se tomará como fecha de adquisición, a los efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior, aquella en la que se produjo el anterior devengo del impuesto.

En el cómputo del número de años transcurridos se tomarán años completos, es decir, sin tener en cuenta las fracciones de año. En el caso de que el periodo de generación sea inferior a un año, se prorrateará el coeficiente anual teniendo en cuenta el número de meses completos, es decir, sin tener en cuenta las fracciones de mes.

El coeficiente a aplicar sobre el valor del terreno en el momento del devengo, calculado conforme a lo dispuesto en los apartados anteriores, será el que corresponda de los aprobados por el ayuntamiento según el periodo de generación del incremento de valor, sin que pueda exceder de los límites siguientes:

(...).”.

En cuanto a los hijos, el período de generación del incremento de valor del terreno, a los efectos de determinación de la base imponible del impuesto, y dado que manifiestan que la venta del inmueble se realizaría el 01/08/2022, sería el número de meses completos transcurridos entre la adquisición de la nuda propiedad sobre el 50% del inmueble (que tuvo lugar en la fecha del fallecimiento de la madre, el 01/12/2021) y la fecha de la venta.

En cuanto al cónyuge viudo, el período de generación sería:

Por la transmisión del 50% del pleno dominio que se le adjudicó en la liquidación de la sociedad de gananciales, el número de años completos transcurridos desde la adquisición del inmueble en 1998 hasta la fecha de la venta el 01/08/2022. No se tiene en cuenta la fecha de adjudicación por la liquidación de la sociedad de gananciales, ya que dicha adjudicación estuvo no sujeta al IIVTNU de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 104.3 del TRLRHL, que señala que 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.

Por la transmisión del derecho de usufructo vitalicio sobre el otro 50% del inmueble, el período de generación sería, al igual que en los hijos, el número de meses completos transcurridos entre la constitución del usufructo (que tuvo lugar en la fecha del fallecimiento de su esposa, el 01/12/2021) y la fecha de la venta.

b) Una segunda alternativa, en la que la enajenación del inmueble se produce con posterioridad al fallecimiento del usufructuario.

En este caso, en primer lugar, y al fallecer el padre, se transmitirá a los hijos la propiedad del 50% del pleno dominio del que era titular el causante. Los sujetos pasivos serán los hijos, como adquirentes de la propiedad del terreno a título lucrativo. Como período de generación del incremento de valor se tomará el número de años completos transcurridos desde la adquisición del inmueble en 1998 por el padre, hasta la fecha de fallecimiento de este.

A su vez, se produciría la consolidación del dominio sobre el otro 50% del inmueble en los nudos propietarios (los hijos) con ocasión del fallecimiento del usufructuario.

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 un recurso de casación en interés de ley, manifestó 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 adquiriera 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.

Posteriormente, tiene lugar la enajenación del inmueble por los hijos. Esta enajenación es una transmisión de la propiedad de un terreno de naturaleza urbana a título oneroso, que está sujeta al IIVTNU, siendo los sujetos pasivos los hijos como transmitentes de la propiedad.

A efectos de determinar la base imponible, y en cuanto al período de generación del incremento de valor del terreno, hay que distinguir:

- Por el 50% de la propiedad que adquirieron al fallecimiento de la madre (nuda propiedad y posterior consolidación del dominio al fallecimiento del usufructuario), el período de generación será el número de años completos transcurridos entre la fecha del fallecimiento de la madre, el 01/12/2021, y la fecha de la venta, o en caso de que dicho período sea inferior a un año, entonces, el número de meses completos transcurridos entre ambas fechas.

- Por el 50% de la propiedad que adquirieron al fallecimiento del padre, el período de generación será el número de años completos transcurridos entre la fecha del fallecimiento del padre y la fecha de la venta, o en caso de que dicho período sea inferior a un año, entonces, el número de meses completos transcurridos entre ambas fechas.

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 Públicas.