

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFC084888

DGT: 01-02-2023

N.º CONSULTA VINCULANTE: V0105/2023

SUMARIO:

IIVTNU. Hecho imponible. *Extinción del usufructo por fallecimiento del usufructuario y consolidación del dominio en el nudo propietario.* En fecha 16/04/2014 falleció el padre del sujeto pasivo, aceptando y adjudicando la herencia tal como se indicaba en el testamento, siendo usufructuaria universal 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. 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 este caso el devengo se produjo el 16/04/2014. La viuda tributará por el incremento de valor del terreno producido como consecuencia de la adquisición del derecho real de usufructo vitalicio a título lucrativo y el hijo tributará por el correspondiente a la adquisición a título lucrativo de la nuda propiedad. Posteriormente, al fallecimiento de la usufructuaria, se extingue el derecho de usufructo que existía sobre el inmueble, 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 Tribunal Supremo en su STS de 16 de enero de 1999, recurso n.º 3067/1998, manifestó que la extinción del usufructo no está comprendida en ninguno de los dos supuestos que configuran el hecho imponible del impuesto, pues ni es transmisión de la propiedad ni es transmisión de ningún derecho real. Siendo el hecho imponible del IIVTNU 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 nudo propietario (el hijo) por la extinción del usufructo al fallecimiento de la usufructuaria no está sujeta al IIVTNU. No obstante, a efectos de una futura transmisión de la propiedad del inmueble por el hijo, 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 hijo adquirió la nuda propiedad del inmueble por herencia del padre, 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 (TRLHL), arts. 104 a 110.
Código Civil, arts. 440, 513, 657, 661 y 989.

Descripción sucinta de los hechos:

En fecha 16/04/2014 falleció el padre del consultante, aceptando y adjudicando la herencia tal como se indicaba en el testamento, siendo usufructuaria universal 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 del usufructo por fallecimiento del usufructuario y consolidación del dominio en el nudo propietario, se devenga el IIVTNU o sigue en vigor el criterio de la sentencia del Tribunal Supremo de 16-01-1999.

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.”.

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 objeto de consulta, en un primer momento, como consecuencia del fallecimiento del padre, se produjo la transmisión lucrativa de la nuda propiedad de un terreno urbano por causa de muerte a favor del consultante y la constitución del derecho real de usufructo vitalicio sobre dicho terreno a favor de la madre.

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.”.

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 produjo el 16/04/2014, fecha del fallecimiento del padre del consultante.

En el IIVTNU, la viuda tributará por el incremento de valor del terreno producido como consecuencia de la adquisición del derecho real de usufructo vitalicio a título lucrativo y el hijo tributará por el correspondiente a la adquisición a título lucrativo de la nuda propiedad.

Posteriormente, al fallecimiento de la usufructuaria, se extingue el derecho de usufructo que existía sobre el inmueble, 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 artículo 513 del Código Civil contempla entre las causas de extinción del usufructo, la muerte del usufructuario.

Con la muerte del usufructuario se produce una extinción del derecho de usufructo en su persona y una “recuperación” del derecho de usufructo por la persona del nudo propietario.

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 desafortunadamente 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 nudo propietario (el hijo) por la extinción del usufructo al fallecimiento de la usufructuaria no está sujeta al IIVTNU.

No obstante, a efectos de una futura transmisión de la propiedad del inmueble por el hijo, 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 hijo adquirió la nuda propiedad del inmueble por herencia del padre, 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 Función Públicas.