

# LA APLICACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA EN LAS OPERACIONES DE TRANSMISIÓN LUCRATIVA DE TERRENOS URBANOS

**Juan Calvo Vérguez**

*Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario.  
Universidad de Extremadura*

---

## EXTRACTO

El presente comentario tiene por objeto analizar la aplicación del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana en las principales operaciones de transmisión lucrativa de la propiedad de los terrenos urbanos en las que, en principio, podría plantearse la sujeción al citado impuesto. Con carácter general, tratándose de transmisiones mortis causa ha de admitirse su inclusión dentro del hecho imponible del impuesto, tanto si con motivo de las mismas se reciben bienes inmuebles de naturaleza urbana a título de heredero como de legatario. Sin embargo, dentro de las transmisiones lucrativas mortis causa podrían llegar a originarse situaciones en virtud de las cuales alguno de los herederos no llegue a adquirir la propiedad de los bienes inmuebles transmitidos o bien sean varios los instituidos como herederos sucesivos de los bienes inmuebles al amparo de una determinada disposición testamentaria.

**Palabras clave:** Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU), transmisión lucrativa, donación, transmisión hereditaria, comunidad hereditaria y plusvalía.

---

*Fecha de entrada: 21-09-2012 / Fecha de aceptación: 12-11-2012 / Fecha de revisión: 15-11-2012*

# THE APPLICATION OF TAX INCREASE VALUE OF URBAN LAND IN PROFIT TRANSMISSIONS OF URBAN LANDS

**Juan Calvo Vérguez**

*Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario.  
Universidad de Extremadura*

---

## ABSTRACT

This paper is to analyze the application of Tax on the Increase in Value of Urban Land in major profit transmission operations of the ownership of urban lands in which, in principle, could be considered the application of that Tax. In general, in the case of death due transfers must be accepted for inclusion in the chargeable event, whether as a result of the same property are received urban nature by way of heir and legatee. But within profit death due transfers could reach situations arise whereby one of the heirs do not come to acquire ownership of the property to be conveyed or several successive heirs instituted as real property under a specific testamentary disposition.

**Keywords:** Tax on the Increase in Value of Urban Land (IIVTNU), profit transfer, donation, inheritance, hereditary community and capital gain.

---

*Fecha de entrada: 21-09-2012 / Fecha de aceptación: 12-11-2012 / Fecha de revisión: 15-11-2012*

Como es sobradamente conocido, uno de los pilares sobre los que se asienta la tributación de las plusvalías viene determinado por la exigencia de que las mismas deriven de la existencia de un acto traslativo del bien de que se trate a través del cual resulte posible poner de manifiesto el incremento de valor originado, quedando excluidas de tributación las denominadas «plusvalías latentes». En efecto, uno de los elementos constitutivos del hecho imponible del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU) es el integrado por la transmisión de la propiedad de los terrenos urbanos o de los derechos reales de goce limitativos del dominio, o bien por la constitución de tales derechos reales.

Piénsese que para que se produzca el hecho imponible de este impuesto ha de existir un incremento de valor, el cual habrá de quedar puesto de manifiesto como consecuencia de una transmisión de la propiedad de los mismos.

Tal y como tuvo oportunidad de precisar la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Cantabria de 11 de febrero de 1997 (NFJ005423), nos hallamos ante un hecho imponible alternativo. Y es que, a pesar de que puedan llegar a concurrir simultáneamente, en un mismo acto, la transmisión de la nuda propiedad a un sujeto y la constitución de un derecho real de goce a favor de otro, el valor de este último no debe contemplarse a la hora de proceder a valorar el incremento de valor de aquella, ni viceversa.

Dispone concretamente el artículo 104.1 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de Haciendas Locales (TRLRHL) la sujeción al IIVTNU de aquellos incrementos de valor que se pongan de manifiesto con motivo de la transmisión de la propiedad de los mismos por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce limitativo del dominio sobre dichos terrenos. Así las cosas será necesario precisar en cada caso concreto si se produce o no una transmisión, teniendo bien presente que a estos efectos será válida tanto la transmisión *inter vivos* como la *mortis causa*.

¿Qué hemos de entender a este respecto por «transmisión»? Sencillamente, todo acto traslativo de la propiedad o de constitución o modificación de derechos reales de goce o disfrute que impliquen un cambio de titularidad en algunas de las facultades dominicales.

Resultará pues de aplicación la doctrina tradicional del título y el modo. Quiere decirse con ello que la compraventa de que se trate no quedará sujeta al impuesto como tal contrato (título), entendiéndose realizado el hecho imponible únicamente a raíz de la entrega del poder de

disposición del bien que deriva de la *traditio*<sup>1</sup>. Ahora bien, con independencia de lo anterior, no puede negarse que el concepto de transmisión al que se refiere el artículo 104.1 del TRLRHL resulta más amplio que el comúnmente llamado «concepto civilista de transmisión», pudiendo englobar supuestos de cambio de titularidad en los bienes que, en puridad civil, no serían considerados como transmisiones pero que, de facto, originan el traspaso de facultades dominicales<sup>2</sup>.

En líneas generales existiendo escritura pública se habrá producido la tradición, tal y como tuvo oportunidad de precisar el Tribunal Supremo (TS) en su Sentencia de 21 de junio de 1999 (NFJ048993). Ahora bien, pueden llegar a plantearse casos en los que lo anterior no suceda. Pensemos, por ejemplo, en un supuesto en el que un registrador de la propiedad decida no inmatricular una finca adquirida mediante compraventa al coincidir dicha finca con otra ya registrada perteneciente a distinto titular, de manera tal que la finca vendida no pertenezca al vendedor, no pudiendo este acreditar su titularidad. Pues bien, dada esta situación parece claro que el vendedor no ha podido transmitir la titularidad de la finca. Y, correlativamente, el comprador no habrá podido adquirirla.

Por otra parte, cabe la posibilidad de que, no habiendo sido elevado a instrumento público el contrato privado de compraventa, resulte posible probar la existencia de una efectiva entrega acudiendo a diversas actuaciones llevadas a cabo por el comprador a título de propietario<sup>3</sup>. De hecho, habiéndose reconocido por parte del ayuntamiento la realización de determinados actos de posesión sobre el terreno de que se trate dimanantes de las facultades dominicales ostentadas sobre el mismo, la principal cuestión que suele suscitarse a este respecto no es tanto la relativa a la existencia o no de transmisión en sí misma, como la referente a la fijación de la fecha de transmisión, al hilo del inicio del cómputo del plazo de prescripción.

<sup>1</sup> Téngase presente además a este respecto que una de las principales formas de adquisición de la propiedad de un inmueble la constituye la transmisión realizada a título oneroso mediante compraventa o, en su caso, una transmisión efectuada a título lucrativo mediante donación o transmisión mortis causa. Pues bien, en ambos casos la plasmación mediante escritura pública del contrato realizado equivale a la tradición del bien de acuerdo con aquello que, en relación con el contrato de compraventa, establece el artículo 1.462 del Código Civil. Y es que, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 1.227 del citado Código (a cuyo tenor «La fecha de un documento privado no se contará respecto de terceros sino desde el día en que hubiese sido incorporado o inscrito en un registro público, o desde la muerte de cualquiera que lo firmaron o desde el día en que se entregase a un funcionario por razón de su oficio»), el contrato privado, que produce efectos entre las partes, posibilita probar la existencia del título pero no del modo.

<sup>2</sup> En todo caso no creemos que esta amplitud del concepto de transmisión pueda ser interpretada de manera arbitraria. Así, por ejemplo, no deben ser consideradas como transmisiones, entre otras operaciones, la extinción del usufructo, los expedientes de dominio, la cesión de viviendas o parcelas a los socios por las cooperativas, la adjudicación de inmuebles por disolución de una comunidad de bienes, la reparcelación, etc.

<sup>3</sup> En este sentido, la STS de 8 de mayo de 1997 (NFJ005406) tiene reconocidas actuaciones tales como el pago del Impuesto Municipal sobre Solares o la notificación del índice de valores. Por su parte, la Sentencia de este mismo Tribunal de 20 de marzo de 1997 (NFJ048998) admitió la eficacia de un documento privado sobre la base de que el ayuntamiento en cuestión había conocido la transmisión, habiendo procedido frente al nuevo titular a la concesión de la licencia de obras y al cobro de determinadas tasas. Y en la STSJ de Andalucía (Sevilla) de 24 de enero de 2000 (NFJ015391) se declaró que, si bien una compraventa llevada a cabo en documento privado no surtirá efectos frente a terceros hasta tanto la misma no se eleve a escritura pública, podrá entenderse consumado el devengo en el supuesto de que dicho documento privado resultase conocido por el sujeto pasivo.

De cualquier manera parece claro que la efectiva sujeción o no al impuesto habrá de determinarse a la luz del concreto negocio jurídico traslativo que se realice, debiendo precisarse si se ha producido o no la transmisión del inmueble.

A priori cualquier título resultará hábil de cara a determinar el nacimiento de la obligación de pago del impuesto. Ahora bien, ¿constituyen los títulos originarios de adquisición hechos generadores del devengo del impuesto? Desde nuestro punto de vista la respuesta a esta cuestión ha de ser afirmativa. Así, por ejemplo, tratándose de la usucapión, para que este *modus acquirendi* pueda llegar a desplegar toda su eficacia únicamente será necesario el concurso de los requisitos exigidos al efecto, al margen de que el pronunciamiento judicial que reconozca aquella actúe como elemento de verificación y de declaración *erga omnes* de sus presupuestos fáctico-jurídicos<sup>4</sup>.

De este modo, dada la amplitud que caracteriza al concepto de transmisión en el ámbito del Derecho Tributario entendida como traspaso de facultades dominicales, y teniendo en cuenta la inclusión en el artículo 104.1 del TRLRHL de la expresión «por cualquier título», parece razonable admitir tanto la usucapión como la accesión como modalidades de transmisión a efectos del IIVT-NU. Téngase presente, además, que en ambos supuestos se produce un incremento de valor del terreno, existiendo un sujeto pasivo que manifiesta la capacidad económica que este supone. No existiendo contraprestación alguna, cabría calificar la adquisición como lucrativa, siendo el adquirente el llamado a tributar<sup>5</sup>.

De conformidad con lo declarado por el TS en su Sentencia de 3 de noviembre de 2010 (NFJ040998) la transmisión de la propiedad mediante un contrato de compraventa se produce por esta (título) más la tradición (modo), pudiendo probarse dicha transmisión por cualquier medio admitido en derecho, entre ellos los documentos privados que, reconocidos legalmente, adquieren el mismo valor que la escritura pública entre los que lo hubieren suscrito y sus causahabientes, si bien respecto de terceros el artículo 1.227 del Código Civil dispone que «La fecha de un documento privado no se contará respecto de terceros sino desde el día en que hubiese sido incorporado o inscrito en un registro público, desde la muerte de cualquiera de los que le firmaron, o desde el día en que se entregase a un funcionario público por razón de su oficio».

Tradicionalmente la jurisprudencia civil ha mantenido que el citado artículo 1.227 del Código Civil constituye una presunción *iuris tantum* de que la fecha del documento privado es la que

<sup>4</sup> Tal y como afirmó el TS en su Sentencia de 5 de noviembre de 1997 (NFJ048994), «La declaración judicial de usucapión tiene un carácter solo declarativo y no constituye ni hecho imponible del impuesto ni interrupción del periodo a efectos de fijar la fecha inicial del periodo de generación de la plusvalía».

<sup>5</sup> En todo caso, de cara a someter a gravamen la adquisición originaria de la propiedad habrá que probar que dicha transmisión se ha producido de manera efectiva. En este sentido señaló la DGT en su contestación a Consulta de 22 de marzo de 2011 (NFC040884), a través de la cual se analizaba un supuesto de acción declarativa de dominio sobre un inmueble por usucapión, que la prescripción adquisitiva o usucapión se adquiere, no se transmite. Y, al no existir transmisión en la concreta operación planteada, concluye el citado centro directivo que no se cumple el requisito establecido en el artículo 104 del TRLRHL, no originándose en consecuencia el hecho imponible del impuesto, hallándose por ello dicha operación no sujeta al impuesto.

resulta de los hechos indicados, si bien admite prueba en contrario que, siendo suficiente, plena y convincente, puede demostrar que la fecha fue la que figura en el documento u otra distinta<sup>6</sup>. Téngase presente además que la consideración de lo dispuesto en el citado precepto como una verdadera presunción *iuris et de iure* y no como una ficción legal que trastoca la realidad imponiendo normativamente que la fecha del documento privado sea la de su presentación a un funcionario público por razón de su oficio, el de su inscripción en un Registro Público o el del fallecimiento de uno cualquiera de los otorgantes, representaba una excepcionalidad para admitir de acuerdo con el artículo 24.1 de la Constitución las presunciones *iuris et de iure* y las ficciones legales.

Concluyó pues el TS en la citada Sentencia de 3 de noviembre de 2010 que resulta posible la admisión de pruebas en contrario frente al envío que las normas tributarias especiales hacen al artículo 1.227 del Código Civil. En efecto, no cabe adoptar una interpretación que excluya otros medios de prueba, ya que lo realmente importante es determinar si la reinversión se produce dentro de los plazos establecidos, lo que deberá probarse, debiendo estarse, para determinar la fecha en que debe entenderse efectuada la reinversión, a las reglas sobre transmisión de la propiedad previstas en el Código Civil (arts. 609 y 1.095)<sup>7</sup>. Y es que el derecho a la prueba impide cualquier reducción que no venga impuesta de manera clara y tajante por la propia ley, de manera que las presunciones *iuris et de iure* y, con mayor razón, las *factio legis* deben quedar claramente establecidas en precepto legal que, de manera indubitada, excluya o prohíba la prueba en contrario. Así se encargó de precisarlo el propio TS, entre otras, en su Sentencia de 24 de junio de 2005 (NFJ021629).

Por su parte, el TSJ de la Comunidad Valenciana, mediante Sentencia de 30 de marzo de 2011 (NFJ043771), analizó la cuestión relativa al pago del impuesto a la luz de la transmisión de unos inmuebles en concepto de devolución de una subvención. Concretamente mediante escritura pública la sociedad apelante procedió a transmitir unos inmuebles de su propiedad en concepto de devolución de una subvención recibida y declarada improcedente por la Unión Europea. Para la parte apelante se trataba de una reestructuración financiera de una empresa en liquidación participada por el SEPI (Sociedad Estatal de Participaciones Industriales), una venta de activos que pretendía mejorar la situación de la empresa y cambiar el modelo financiero, dentro de un plan de liquidación ordenada, concurriendo los requisitos exigidos por el artículo 14.4 de la Ley 5/1996 de creación de determinadas entidades de derecho público, de conformidad con el cual

<sup>6</sup> Así se pronunció el TS, entre otras, en su Sentencia de 24 de julio de 1999 (NFJ008163).

<sup>7</sup> Es pues ajustado a Derecho la consideración como fecha de inicio para el cómputo de la prescripción de aquella que conste en un documento privado. Y es que, a pesar de que el artículo 1.227 del Código Civil establece que únicamente puede acreditarse la fecha de los documentos privados cuando concurra cualquiera de las circunstancias a las que se refiere dicho precepto (incorporación a un registro público, entrega a un funcionario o fallecimiento de alguno de los firmantes) el citado precepto no se opone a que se apruebe por cualquier medio de prueba admitido en Derecho que la fecha de transmisión de un inmueble sea la consignada en un documento privado, tratándose de una prueba eficaz *erga omnes* siempre que así se derive de los medios de prueba valorados en su conjunto. Recuérdese a este respecto que, ya en su Sentencia de 1 de febrero de 2001 (NFJ010358), el TS, a efectos de este impuesto, admitió como prueba de la transmisión de un terreno en la fecha del documento privado el acta de la Inspección de Hacienda levantada a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas.

«Todas las transmisiones patrimoniales, operaciones societarias y actos derivados, directa o indirectamente de la aplicación de esta ley e, incluso, las aportaciones de fondos o ampliaciones de capital, que se ejecuten en el futuro para la reestructuración financiera de las empresas participadas por la Sociedad Estatal de Participaciones Industriales, estarán exentos de cualquier tributo estatal, autonómico o local, sin que proceda, en este último caso, la compensación a que se refiere el artículo 9.2 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales».

La parte apelada entendió que no se daba el requisito legal de que la causa de la transmisión fuese una reestructuración financiera, tratándose de un pago aislado de una deuda con el SEPI, sin que se aprecien las características propias de un plan financiero de reestructuración empresarial.

Para el Tribunal, examinando el citado artículo 14.4 de la Ley 5/1996, en la redacción del Real Decreto-Ley 15/1997, cabe concluir que la exención tributaria en el IIVTNU pretendida por la recurrente requiere tres requisitos: que exista una transmisión patrimonial; que se haga al SEPI por parte de una empresa participada por este; y que se trate de una reestructuración financiera de la empresa transmitente.

En el presente caso el Tribunal apreció que se daban los dos primeros requisitos exigidos, pero no concurría la circunstancia de que la transmisión se debiese a un plan de reestructuración financiera, extremo no acreditado por el sujeto pasivo que propugnó la exención, ya que se trataba de un pago puntual o singular de una deuda derivada de una improcedente subvención percibida, cuya devolución era preceptiva por exigirlo la Unión Europea, al margen de cualquier plan financiero de difícil comprensión en una empresa sin actividad, en liquidación, en la que no se daban las características propias de un plan o conjunto de medidas que permitiesen modificar el modelo financiero de la misma.

Como es sobradamente conocido, tienen la consideración de transmisiones lucrativas aquellas en las que un parte no recibe nada a cambio de su prestación. Esta clase de transmisiones pueden producirse de dos modos: *inter vivos*, tal y como sucede tratándose de una donación; y *mortis causa*, como sucede en los casos de sucesión hereditaria.

Tratándose de transmisiones *mortis causa* hemos de admitir su inclusión dentro del hecho imponible del IIVTNU, tanto si con motivo de las mismas se reciben bienes inmuebles de naturaleza urbana a título de heredero como de legatario, originándose el devengo del impuesto en el instante del fallecimiento del causante.

Ahora bien, dentro de las transmisiones lucrativas *mortis causa* pueden llegar a originarse situaciones en virtud de las cuales alguno de los herederos no llegue a adquirir la propiedad de los bienes inmuebles transmitidos. E igualmente cabe la posibilidad de que, al amparo de una determinada disposición testamentaria, sean varios los instituidos como herederos sucesivos de los bienes inmuebles<sup>8</sup>.

---

<sup>8</sup> Así, por ejemplo, tratándose de una sustitución hereditaria vulgar, la transmisión se produciría entre el sustituyente y el sustituido. Y, a los efectos del impuesto, siempre se producirá una sola transmisión, la del testador al heredero

Una situación peculiar se origina en las llamadas «sustituciones fideicomisarias», donde las transmisiones sucesivas se producen con una limitación de las facultades del adquirente, que no adquiere la plena disposición de los bienes hasta que no se llega al último fiduciario. En efecto, dentro de estas sustituciones fideicomisarias tienen lugar varios llamamientos sucesivos, si bien en los de carácter intermedio los herederos adquieren con la limitación de conservar y transmitir los bienes a los siguientes, siendo el último heredero fideicomisario el que adquiere en plenitud, esto es, sin limitaciones<sup>9</sup>.

Con carácter general en estas operaciones la ley fiscal grava a los adquirentes intermedios como usufructuarios y al último de ellos por el pleno dominio, salvo que aquellos tuviesen facultades de disposición. Así las cosas en estos casos se producirá la sujeción al IIVTNU, pero de acuerdo con el derecho que adquiera cada uno de ellos. A efectos del citado impuesto existe una primera transmisión del causante o fideicomitente al heredero instituido en primer lugar, produciéndose posteriormente una ulterior transmisión, forzada por las disposiciones testamentarias, a favor del fideicomisario.

No se trata pues de una sola transmisión, a diferencia de lo que sucede en el caso de la sustitución vulgar, sino de dos, si bien con carácter sucesivo y no simultáneo, no siendo exigibles simultáneamente en concepto del impuesto.

Por lo que a la reserva troncal y a la reserva ordinaria se refiere, cabe considerar la existencia de dos transmisiones distintas y sucesivas en el tiempo, siendo necesario precisar el derecho que adquiere cada uno de ellos, al tratarse de dos supuestos equiparables a la adquisición de un derecho real sobre el bien inmueble.

A juicio de CASANA MERINO<sup>10</sup> en ambas modalidades de reserva nos hallamos ante un derecho eventual, adquiriendo por su parte el reservista un derecho pleno, si bien sujeto a condición, en el instante del fallecimiento del causante, debiendo tributarse por tanto en ese preciso instante como adquirente de un derecho de propiedad. Y si, con posterioridad al fallecimiento del reservista, los reservatarios adquiriesen la titularidad plena, habría que estimar cumplida la condición, surgiendo entonces la obligación de tributar por la transmisión del derecho de usufructo del reservista y por la consolidación del derecho eventual sobre la nuda propiedad.

---

o bien al sustituto. Tal y como tuvo oportunidad de precisar ROCA-SASTRE MUNCUNILL, L., *Derecho de Sucesiones*, tomo I, Bosch, Barcelona, 1995, pág. 458, «La sustitución vulgar es la disposición testamentaria en virtud de la cual el testador nombra un segundo o ulterior heredero para el caso o previsión de que el anterior heredero instituido no llegue efectivamente a serlo por no poder o no querer». Y en la llamada sustitución pupilar o en la ejemplar tendrán lugar dos transmisiones siempre y cuando el sustituido sobreviva al sustituyente. En definitiva, dadas estas operaciones habrá que aplicar las normas civiles al objeto de precisar cuántas transmisiones se han producido.

<sup>9</sup> En palabras de ROCA-SASTRE MUNCUNILL, L., *Derecho de Sucesiones*, ob. cit., pág. 458, «Puede definirse la sustitución fideicomisaria diciendo que representa la institución o llamamiento de un posterior heredero (fideicomisario) para que entre en la herencia después del primero o anterior heredero instituido».

<sup>10</sup> CASANA MERINO, F., *El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana*, Marcial Pons, Madrid, 1994, pág. 61.

Una argumentación distinta es expuesta por QUESADA SANTIUSTRE para quien, siendo el reservista el titular del derecho de usufructo, carece de razón de ser que se le someta a gravamen por la adquisición de la plena propiedad en el momento del fallecimiento del causante; dada esta situación estima la citada autora que «si falleciesen todos los reservatarios o renunciasen a su derecho, se liquidaría al reservista por la adquisición de la nuda propiedad»<sup>11</sup>.

Por nuestra parte, estimamos que habrá de tributarse únicamente por el derecho adquirido, que constituye un derecho equiparable al usufructo, careciéndose de poder de libre disposición sobre los bienes transmitidos.

A través de su Resolución de 27 de octubre de 2010 (NFC039538) analizó la Dirección General de Tributos (DGT) el régimen tributario aplicable en los supuestos de constitución de un derecho real de usufructo temporal a favor de una fundación. De conformidad con lo declarado por el citado centro directivo el hecho imponible del IIVTNU se produce por la transmisión de la propiedad de los terrenos de naturaleza urbana por cualquier título, ya sea oneroso o lucrativo, derivado de cualquier tipo de acto o contrato que suponga la transmisión del dominio (incluidas las ejecuciones forzosas de los bienes) o bien 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 a) del TRLRHL, es sujeto pasivo del impuesto a título de contribuyente, en el caso de transmisión 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 que adquiera el terreno o a cuyo favor se constituya o transmita el derecho real de que se trate.

En el concreto supuesto analizado por la DGT se trataba de la constitución de un derecho real de usufructo temporal a título lucrativo sobre un bien inmueble urbano, por lo que estaría sujeto al IIVTNU el incremento de valor que experimentase el terreno urbano y que se pudiese de manifiesto con ocasión de la constitución del derecho real de goce limitativo del dominio. El sujeto pasivo, dado que la operación se realizó a título gratuito o lucrativo, sería la entidad a cuyo favor se constituye el derecho real de usufructo temporal. No obstante, siendo el sujeto pasivo del impuesto una entidad a la que resulte de aplicación el régimen fiscal especial regulado en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, habría que atender a lo dispuesto en el artículo 15.3 de dicha Ley 49/2002, de conformidad con el cual «Estarán exentos del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana los incrementos correspondientes cuando la obligación legal de satisfacer dicho impuesto recaiga sobre una entidad sin fines lucrativos».

Y, en el supuesto de que no resultara de aplicación dicho régimen fiscal especial, la entidad a cuyo favor se constituyese el usufructo temporal debería tributar por el IIVTNU. La base im-

<sup>11</sup> QUESADA SANTIUSTRE, F., *El impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana*, Bayer Hermanos, Barcelona, 2001, pág. 54.

ponible del impuesto se calcularía de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 107 del TRLRHL que, para el caso de la constitución de derechos reales de goce limitativos del dominio, establece en la letra b) del apartado 2 que el valor del terreno en el momento del devengo será: «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».

¿Qué consecuencias tributarias podrían llegar a plantearse dentro del IIVTNU produciéndose la asignación del usufructo a los herederos condicionales? Mediante Sentencia de 4 de febrero de 2010 (NFJ038442) analizó el TSJ de Madrid una operación consistente en la transmisión efectuada por los causahabientes del pleno dominio de una finca a un tercero, si bien en la autoliquidación del impuesto lo hicieron cada uno de ellos solo por el 10% de la propiedad que les correspondía. Ante ello el ayuntamiento giró una liquidación individual a aquellos por el 20,95% del dominio, comprensivo del 10% del pleno dominio más el porcentaje que correspondía sobre la nuda propiedad del 60%.

Pues bien de conformidad con lo declarado por el Tribunal resultaba absolutamente necesario entrar a decidir, a efectos tributarios, a quién debía asignarse la nuda propiedad del 60% usufructuado, ya que dicha nuda propiedad había sido transmitida en unión del resto de los derechos que recaían sobre el inmueble. Y, a tal efecto, concluyó el Tribunal que el criterio adoptado por el ayuntamiento consistente en atribuirlo a los herederos condicionales resultaba plenamente adecuado, más aún a causa de lo probable del cumplimiento de la condición que los convertiría en plenos propietarios, eventualidad que apreció el auto del Juzgado de lo Civil para autorizar la enajenación de la finca.

Por otro lado, y tal y como se encargó de precisar el TSJ de Aragón en su Sentencia de 20 de junio de 2011 (NFJ044727), produciéndose una adquisición de inmuebles por herencia en concepto de heredero fiduciario, ha de efectuarse una diferenciación entre la sustitución fideicomisaria ordinaria y la sustitución fideicomisaria de residuo. Y, de cara a la aplicación del principio de capacidad económica y a efectos de la tributación por el impuesto, estima el Tribunal procedente la calificación de la adquisición en concepto de usufructo y no de plena propiedad.

Menores problemas se plantean en los supuestos de renuncia o imposibilidad de adquirir por parte del instituido heredero en primer lugar. Tal y como establece el artículo 1.000 del Código Civil, en los supuestos de renuncia habrá que diferenciar entre aquella que realice el heredero a beneficio de uno o más de sus coherederos o por precio a favor de todos ellos indistintamente (que presupone la aceptación de la herencia), de aquella otra que tenga lugar de forma gratuita, acreciendo la porción renunciada a los coherederos a cuyo favor se efectúe la renuncia (supuestos de repudiación)<sup>12</sup>.

<sup>12</sup> Recuérdese a este respecto que es el artículo 981 del Código Civil el encargado de regular la figura del derecho de acrecer en las sucesiones legítimas para el caso de repudiación de la herencia, siendo requisito necesario para el ejercicio del citado derecho que varios herederos sean llamados a una misma herencia o a una misma porción de ella sin especial designación de partes; en consecuencia este supuesto quedaría excluido en aquellos casos en los que no exista

A priori solo se origina una transmisión mortis causa a favor de quien se convierte en heredero por renuncia o imposibilidad de adquirir del instituido heredero en primer lugar. Ahora bien, teniendo lugar la aceptación por el renunciante de la herencia se originarán dos transmisiones; y en los supuestos de repudiación existirá una única transmisión hereditaria sometida a gravamen. Así las cosas existirían dos transmisiones, si bien en este caso, y siempre que entre la aceptación y posterior renuncia no transcurra más de un año (piénsese que, en la mayoría de los supuestos, serán simultáneas), solo quedaría sometida a gravamen una de ellas por aplicación de lo establecido en la regla tercera del artículo 107.4 del TRLRHL, que obliga a excluir fracciones de año a la hora de calcular el periodo de generación de incremento de valor<sup>13</sup>.

Por otra parte, habiéndose producido la aceptación de la herencia de manera pura y simple, el heredero habrá aceptado tanto los bienes y derechos como las deudas. De este modo se producirá una transmisión lucrativa para el heredero al que se adjudique el terreno o terrenos incluidos en la herencia. Ahora bien a pesar de que, existiendo un solo heredero, no se plantean problemas específicos más allá de la valoración de tales bienes, en aquellos supuestos en los que son varios los herederos la situación podría resultar más conflictiva.

Pensemos, por ejemplo, en el caso de una partición hereditaria con adjudicación de un bien inmueble a uno de los herederos que hubiese abonado en metálico a los restantes herederos la parte que les correspondiese. ¿Cabría la posibilidad de aludir en el presente caso a la existencia de una transmisión ínter vivos determinante del devengo del impuesto? A nuestro juicio la respuesta a la citada cuestión ha de ser negativa. Lo que tendría lugar sería una partición hereditaria que solo especifica e individualiza las cuotas de cada heredero. En consecuencia, existiría una única transmisión mortis causa con motivo del fallecimiento del causante que determinaría la exigencia del impuesto.

Una interpretación similar podría adoptarse en aquellos supuestos en los que lo que se origina es un exceso de adjudicación a favor de alguno de los herederos, o en los que se produce una disolución de comunidades de propietarios ya que, en definitiva, no se trata sino de la con-

---

una «vocación» solidaria a la herencia como sucede, por ejemplo, cuando concurren a la sucesión los hijos y el cónyuge, no abarcando el derecho del viudo o viuda a la herencia los mismos bienes y derechos que los hijos, impidiéndose así que la renuncia del usufructo pueda entenderse como un acrecimiento del derecho de los de los demás herederos que sí hubiesen aceptado la herencia, salvo que todos ellos sucedan a título de usufructuarios sobre los mismos bienes, tal y como dispone el artículo 987 del Código Civil.

<sup>13</sup> No debe confundirse en ningún caso la repudiación o renuncia de la herencia con la renuncia de derechos: de acuerdo con la primera figura la persona rechaza su condición de heredero y no concurre a la herencia, mientras que en la segunda el instituido heredero ha aceptado esta condición pero renuncia a la titularidad de los bienes que le correspondería por ello, operándose la renuncia en favor de otras personas, sean o no también herederos. Por otra parte ha de subrayarse que el acto de repudiación se retrotrae a la fecha del fallecimiento, no adquiriendo el repudiante su condición de heredero ni pudiendo disponer de este derecho. Véase a este respecto la STSJ de Andalucía (Granada) de 22 de septiembre de 2003 (NFJ015684), en la que se declara que «(...) La viuda concurrió a la herencia de su esposo y una vez aceptado su derecho a suceder en el usufructo del tercio de la herencia destinado a mejora (artículo 834 del Código Civil), dispuso de este derecho renunciándolo a favor de sus hijos de forma gratuita, por lo que esta fórmula no deja de ser un acto de disposición a título gratuito».

creción del derecho que asiste a los copropietarios de manera que, produciéndose un exceso de adjudicación, el mismo será debido a la indivisibilidad de los bienes.

Tal y como tuvo oportunidad de precisar el TS en su Sentencia de 19 de diciembre de 1998<sup>14</sup>, «(...) Los denominados excesos de adjudicación al realizar la partición de y la herencia no suponen una transmisión sometida a tributo, pues para ello sería preciso que supusieran la transmisión de los coherederos al adjudicatario de la propiedad del bien objeto de la adjudicación, construcción insostenible en el caso de autos, en el que el pretendido exceso de adjudicación en base al cual se pretende imponer el tributo no es tal, ya que tenía la contrapartida de la compensación dineraria, y no puede significar transmisión alguna mediante la cual se manifestara ningún incremento de valor (...) La doctrina legal que pretende la parte recurrente, relativa a que se tenga por tal la de que los excesos de adjudicación que surjan como consecuencia de la disolución de una comunidad de bienes en la que se adjudica la totalidad del bien o bienes que la forman, a uno de los condueños, constituye verdadera transmisión dándose con ello uno de los presupuestos del artículo 105.1 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, de Haciendas Locales no es cierta en el caso de las comunidades hereditarias, por lo que debe desestimarse el recurso».<sup>15</sup>

Idéntico criterio podría adoptarse, además, respecto de cualquier otra operación que, con motivo de la partición de la herencia, se produjese entre los herederos, si bien cabría aludir a la existencia de determinadas peculiaridades en los casos de simultaneidad de transmisiones con la constitución de derechos reales de goce como sucede, por ejemplo, en los supuestos de constitución del usufructo del cónyuge viudo.

Repárese no obstante en el hecho de que el TS, en la citada Sentencia de 19 de diciembre de 1998, estaba aludiendo a las comunidades hereditarias, que presentan un régimen jurídico diferente al de las comunidades de bienes constituidas por actos ínter vivos. Así lo pone de relieve el propio Tribunal al precisar que «(...) Estimamos que la doctrina de la Sentencia de 18 de junio de 1994, no puede ser trasladada sin más al supuesto que nos ocupa, debido al diferente origen de la situación de proindiviso, que viene determinada por la ley en el supuesto de las sucesiones hereditarias y por la voluntad de los copartícipes en el de la comunidad voluntaria de bienes, diferencia que repercute sensiblemente en el distinto régimen jurídico de una y otra, reguladas en títulos distintos del Código Civil y que traduce por ejemplo en el hecho de la transmisión de la posesión a los herederos desde el fallecimiento del causante (art. 440 del CC) y la naturaleza esencialmente divisible de la comunidad hereditaria, en tanto que en la comunidad voluntaria de bienes no hay tal transmisión de la posesión, y por otra parte puede pactarse mantener la indivisión por un plazo de tiempo que no exceda de 10 años (art. 400)».

<sup>14</sup> La presente sentencia fue dictada con ocasión de la extinción de un condominio sobre un inmueble derivado de una herencia, produciéndose la adjudicación del inmueble a uno de los herederos y compensación económica al resto.

<sup>15</sup> En un sentido contrario se pronunció, sin embargo, el TSJ de Canarias en su Sentencia de 28 de septiembre de 1998, al declarar sometida a gravamen la extinción de un condominio solo cuando existe exceso de adjudicación.

Analicemos a continuación la situación que se plantea en el caso concreto de los legados. Con carácter general nos hallamos ante una transmisión específica efectuada a favor de una persona que, en el supuesto de que recibiese un terreno urbano, será objeto de gravamen por este impuesto, no alterándose además dicha circunstancia por el hecho de que el legatario sea o no heredero. Esta es una cuestión que habrá de quedar resuelta por la ley sucesoria, siendo únicamente relevante a efectos del IIVTNU que exista una transmisión lucrativa.

¿Y qué sucede en los supuestos de aceptación a beneficio de inventario? Desde nuestro punto de vista también en el presente caso se trata de suceder en la titularidad de los bienes y derechos, si bien en el presente caso una vez deducidas las cargas y deudas de la herencia antes de que se produzca la sucesión. Así las cosas, tanto en aquellos supuestos en los que termine adjudicándose al heredero un terreno urbano como en aquellos otros en los que, en uso de las facultades concedidas por los artículos 1.020<sup>16</sup> y 1.030<sup>17</sup> del Código Civil al heredero, al juez que conozca de la sucesión hereditaria o, en su caso, al administrador de la herencia yacente, se produzca la venta a un tercero, estaremos en presencia de una transmisión onerosa mortis causa igualmente sujeta al Impuesto independiente de aquella que pueda producirse entre los herederos.

Asimismo constituyen transmisiones lucrativas las producidas con motivo de cualquier tipo de donación, a excepción de aquellas en las que se imponga la obligación de pagar las deudas del donante, en cuyo caso, y con independencia de su calificación civil, podría estimarse la existencia de una transmisión onerosa excepto, lógicamente si la carga que se impusiera al donatario careciese de contenido pecuniario. En todo caso parece claro que nos hallamos en presencia de transmisiones susceptibles de quedar sometidas a gravamen.

Habiéndose producido una donación entre cónyuges cabe la posibilidad de que nos hallemos en presencia de un supuesto de no sujeción. Ahora bien ello no obsta para que cualquier transmisión efectuada entre cónyuges (ya sea onerosa o lucrativa) no amparada por los distintos supuestos de no sujeción, estará plenamente sujeta al IIVTNU<sup>18</sup>.

En el caso de las llamadas dotaciones fundacionales reguladas en la Ley 50/2002 que, como es sabido, representan una modalidad de transmisión lucrativa (ya sea en dinero o en bienes) sufi-

<sup>16</sup> Dispone concretamente este artículo 1.020 del Código Civil que «En todo caso el Juez podrá proveer, a instancia de parte interesada, durante la formación del inventario y hasta la aceptación de la herencia, a la administración y custodia de los bienes hereditarios con arreglo a lo que se prescriba para el juicio de testamentaria en la Ley de Enjuiciamiento civil».

<sup>17</sup> De conformidad con lo establecido en este artículo 1.030 del Código Civil, «Cuando para el pago de los créditos y legados sea necesaria la venta de bienes hereditarios, se realizará esta en la forma establecida en la Ley de Enjuiciamiento Civil respecto a los abintestatos y testamentarias, salvo si todos los herederos, acreedores y legatarios acordasen otra cosa».

<sup>18</sup> Y, tratándose de las llamadas donaciones por razón de matrimonio producidas con anterioridad al mismo, siendo el donante uno de los cónyuges, cabría igualmente la posibilidad de calificar la operación a efectos del impuesto como un supuesto de no sujeción ya que, en realidad, el artículo 104.3 del TRLRHL se refiere únicamente a la aportación efectuada a la sociedad conyugal, sin importar cuándo se produzca esta.

ciente para el cumplimiento de los fines de las fundaciones, adquiriendo asimismo la consideración de requisito de constitución de estas, su realización podrá producirse en virtud de disposición testamentaria o mediante un acto ínter vivos, produciéndose en ambos casos una transmisión sujeta a gravamen de carácter lucrativo. Y ello con independencia de que pueda entrar en juego la exención establecida en el artículo 105.2 c) del TRLRHL o, en su caso, la regulada en el artículo 15.3 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

A este respecto mediante Resolución de 24 de febrero de 2011 analizó el Tribunal Económico-Administrativo Municipal de Madrid un supuesto en el que tuvo lugar la formalización de una escritura pública de constitución de una fundación en julio de 2007 en virtud de la cual se dotaba a aquella con una aportación no dineraria de dos inmuebles, produciéndose la inscripción en el Registro de Fundaciones con posterioridad (en el mes de junio de 2008) y adquiriendo personalidad jurídica. Siendo necesaria la existencia de un patrimonio fundacional desde el instante en el que se otorga la escritura de constitución, este se atribuyó a la fundación en formación desde ese preciso instante y no desde la inscripción en el Registro.

De conformidad con lo señalado por el Tribunal debe entenderse cumplido el requisito relativo a la perfección de la donación desde el instante de aceptación del donatario (en cumplimiento de aquello que señala el Código Civil), instante este que, en la escritura, el patronato asume la realización de los actos necesarios para la conservación de los bienes previamente donados. Así las cosas, en el presente caso el devengo del impuesto tuvo lugar con ocasión de la escritura de constitución de la fundación, instante en el que se produjo la transmisión de las fincas aportadas en concepto de dotación fundacional.

Cabe plantearse finalmente si constituyen un supuesto de transmisión lucrativa susceptible de quedar sometido a gravamen por el IIVTNU las llamadas cesiones obligatorias y gratuitas de terrenos derivadas de normas urbanísticas. Así se encargó de reconocerlo el TS, entre otras, en su Sentencia de 6 de febrero de 1999 (NFJ007535), al declarar que se trata de transmisiones susceptibles de generar el gravamen pero de carácter lucrativo, adquiriendo la consideración de sujeto pasivo la propia Administración receptora de los terrenos y extinguiéndose por confusión la obligación tributaria que pudiera surgir si el sujeto pasivo fuese el ayuntamiento exaccionante<sup>19</sup>. A nuestro juicio, sin embargo, al carecer estas operaciones de incremento de valor, parece difícil que pueda existir sujeción al impuesto.

---

<sup>19</sup> En esta misma línea puede consultarse la Sentencia del TSJ de Castilla y León de 7 de marzo de 2000.