

Consell Tributari

Expedient: 57/7

El Consell Tributari, reunit en sessió de 21 d'abril de 2008, coneixent del recurs presentat per la Sra. J.D.P., ha estudiat la proposta elaborada pel ponent designat a l'efecte i ha adoptat l'acord següent:

### **ANTECEDENTS DE FET**

Únic.- El 20 de maig de 2004, el Sr. J.E.G.R., en nom de la Sra. J.D.P., dedueix recurs d'alçada contra trenta liquidacions de l'impost sobre l'increment de valor dels terrenys de naturalesa urbana (IVTNU) meritat per la venda de l'usdefruit vitalici sobre trenta pisos de l'immoble situat al carrer C., núm. ..., realitzada el 27 de maig de 2002. Al·lega disconformitat amb el percentatge del 20% del valor del terreny atribuït a l'usdefruit transmès, ja que considera que en tenir l'usufructuària l'edat de 96 anys en el moment de la venda del seu dret, el percentatge citat ha de ser del 10%, d'acord amb el que s'estableix a l'art. 6.6.A.b) de l'Ordenança fiscal de 2002.

Les liquidacions recorregudes consten ingressades en període voluntari de pagament.

### **FONAMENTS DE DRET**

Primer.- La qüestió que es planteja en el recurs consisteix a determinar si, a efectes de la fixació de la base imposable de l'impost sobre l'increment del valor dels terrenys de naturalesa urbana meritat per l'alienació del dret d'usdefruit a favor dels nus propietaris, cal tenir en compte l'edat de l'usufructuària en el moment de la constitució de l'usdefruit, l'11 d'abril de 1968, o la seva edat en el moment de l'alienació del dret de gaudi indicat, el 27 de maig de 2002. En altres termes, el problema que cal resoldre radica en saber si per a l'IVTNU meritat per l'alienació de l'usdefruit el seu valor a considerar és el corresponent al moment de la seva constitució o al moment de la seva alienació.

Segon.- Per a abordar aquesta qüestió, abans cal aclarir dos equívocs en relació al fet imposable d'aquest impost que en poden confondre la resolució correcta. En primer lloc, convé recordar que l'IIVTNU grava l' "increment de valor dels terrenys" i no pas les variacions de valor dels drets de gaudi que s'hi constitueixen, sense perjudici, és clar, que l'increment del seu valor en tingui una derivada en aquests drets que explica que tant la transmissió dels terrenys com la constitució o transmissió de drets reals de gaudi limitadors del domini siguin negocis jurídics susceptibles de posar de manifest aquest increment de valor i, per tant, d'integrar el fet imposable de l'impost. En segon lloc, també convé recordar que la consolidació del domini no constitueix fet imposable de l'IIVTNU. Això és evident amb la mera lectura de l'article 105.1 de la Llei 39/1988, reguladora de les hisendes locals (LRHL) (actual article 104.1 del TRLRHL), no obstant la necessitat d'haver-ho hagut de recordar el Tribunal Suprem a la seva sentència de 16 de gener de 1999, dictada en recurs de cassació en interès de llei, i seguint la seva estela, el Tribunal Superior de Justícia de Catalunya en la seva sentència de 30 de gener de 2002, i aquest Consell Tributari en el seu informe recent 63/7, de 26 de setembre de 2007.

Tercer. Cal insistir en recordar aquest últim extrem, perquè la proposta de resolució de l'Institut Municipal d'Hisenda, atenent a la circumstància que el dret d'usdefruit que ens ocupa el va adquirir la recurrent l'11 d'abril de 1968 per la mort del seu espòs, considera d'aplicació el Reglament dels impostos de drets reals i sobre transmissió de béns, la qual cosa li dóna peu a entendre procedent de liquidar l' IIVTNU com si el fet imposable que el merités en aquest cas fos la consolidació del domini i no l'alienació de l'usdefruit com correspon inequívocament.

És cert que l'any 1968, una data anterior a la Llei reguladora de bases de règim local (Llei 7/1985, de 2 d'abril), i evidentment anterior a la LRHL, en la lògica de l'arbitri de plusvàlua encara es discutia doctrinalment si la liquidació de l'alienació de l'usdefruit a favor del nu propietari s'havia de realitzar per aquest concepte o per el de la consolidació del domini. Però com acabem de veure, avui en el context de la LRHL aquesta discussió està totalment resolta, essent, a més a més, impossible de sotmetre a aquells criteris un fet imposable que s'ha produït el 27 de maig de 2002.

Quart.- En efecte, de l'expedient es dedueix que la Sra. J.D.P. va procedir en la data esmentada a vendre el dret d'usdefruit als seus fills, titulars de la nua propietat de les finques de referència, pel preu de 160.000 euros. Sense perjudici que com a conseqüència d'aquest negoci jurídic s'operés la consolidació del domini desmembrat per títol lucratiu (el

successori originari), l'únic fet imposable de l'IIVTNU va ser, com diem, l'alienació del dret de gaudi assenyalat.

Per a la fixació de la base imposable del tribut per aquest fet, constituïda com és sabut per l'increment real del valor dels terrenys i determinada per un percentatge sobre el valor assignat a aquests terrenys als efectes de l'impost sobre béns immobles en el moment de la meritació, disposava l'article 108.4 LRHL, aplicable per raons temporals (i disposa l'article 107.2.b TRLHL en el que interessa amb termes idèntics), que en la transmissió dels drets de gaudi limitadors del domini el percentatge de referència s'aplicarà sobre el valor "que represente, respecto del mismo, el valor de los referidos derechos calculado mediante la aplicación de las normas fijadas a efectos del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados". En el mateix sentit s'expressa l'article 6.6 de l'Ordenança fiscal núm. 1.3 per a l'exercici 2002.

Aquesta remissió a l'impost sobre transmissions patrimonials i actes jurídics documentats (ITP i AJD) només es pot entendre referida en aquest cas a l'article 41 del Reial Decret 828/1995, de 29 de maig, del Reglament de l' ITP i AJD, del qual es dedueix que el valor del dret d'usdefruit de la Sra. J.D.P. en la seva data d'alienació, en comptar 96 anys d'edat, s'havia d'estimar en un 10% del valor total dels immobles afectats, per ser de caràcter vitalici. De fet, s'ha d'arribar a aquesta mateixa conclusió quan s'observa que l'Ordenança fiscal citada es limita només a portar al seu cos normatiu les regles de l' ITP i AJD que fixen el valor de l'usdefruit, entre les quals es troba la que acabem d'esmentar, sense efectuar cap menció a les referents a la consolidació del domini.

Cinquè.- A més a més, val a dir que pretendre fixar el valor del dret d'usdefruit pel que tenia en el moment de la seva constitució, només pot emparar-se en la remissió a d'altres disposicions de l' ITP i AJD i, a través d'elles, a les disposicions de l'impost de successions i donacions, que contemplen específicament els supòsits de consolidació del domini, categoria en la qual no es pot incloure, com hem vist, el cas que ens ocupa.

En vistes de la naturalesa d'aquests impostos, i en tots els supòsits en què la consolidació del domini s'opera en el nu propietari, és plenament coherent que el dret d'usdefruit es refereixi al valor que tenia en el moment de la seva constitució, ja que és evident que en consolidar-se el domini, el subjecte passiu de l'ITP i AJD és en aquests casos el nu propietari i aquest impost grava l'adquisició patrimonial que efectua; una adquisició que el nu propietari en el moment de desmembrar-se el domini només va adquirir en el percentatge que idealment no va adquirir l'usufructuari. I quan, per remissió, les regles d'aquest impost criden a l'aplicació de les regles de l'impost de successions i donacions en el

cas que el domini originàriament s'hagués desmembrat per títol lucratiu, la lògica és exactament la mateixa, ja que novament el subjecte passiu, el nu propietari, és qui ha de pagar el que no va pagar en el moment de desmembrar-se el domini, excepte les reduccions que corresponguin per parentiu.

És evident que res d'això no passa quan, en la lògica de l' IIVTNU, el negoci gravat és el de l'alienació del dret d'usdefruit i el subjecte passiu és el transmetent, que ha de pagar la quota referent a l'increment de valor dels terrenys en la part que correspongui al valor que en el moment de la transmissió tingui el seu dret de gaudi sobre aquests terrenys.

Per tot això,

### **ES PROPOSA**

ESTIMAR el recurs; ANUL·LAR les liquidacions impugnades; RETORNAR les quantitats ingressades, amb abonament d'interessos; i GIRAR noves liquidacions valorant el dret d'usdefruit en el 10% del valor dels immobles.