

Consell Tributari

Expediente: 57/7

El Consell Tributari, reunido en sesión de 21 de abril de 2008, conociendo del recurso presentado por D<sup>a</sup>. J.D.P., ha estudiado la propuesta elaborada por el ponente designado al efecto, adoptando el siguiente acuerdo:

### **ANTECEDENTES DE HECHO**

Único.- En 20 de mayo de 2004, D. J.E.G.R., en nombre de D<sup>a</sup>. J.D.P., deduce recurso de alzada contra treinta liquidaciones del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana (IVTNU) devengado por la venta del usufructo vitalicio sobre treinta pisos del inmueble sito en la calle C., núm. ..., realizada el 27 de mayo de 2002. Alega disconformidad con el porcentaje del 20% del valor del terreno atribuido al usufructo transmitido, pues considera que al tener la usufructuaria la edad de 96 años en el momento de la venta de su derecho, el citado porcentaje debe ser del 10%, de acuerdo con lo establecido en el art. 6.6.A.b) de la Ordenanza fiscal de 2002.

Las liquidaciones recurridas constan ingresadas en periodo voluntario de pago.

### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

Primero.- La cuestión que se plantea en el recurso consiste en determinar si, a los efectos de la fijación de la base imponible del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana devengado por la enajenación del derecho de usufructo en favor de los nudos propietarios, debe de tenerse en cuenta la edad de la usufructuaria en el momento de la constitución del usufructo, el 11 de abril de 1968, o la edad de la misma en el momento de la enajenación del indicado derecho de goce, el 27 de mayo de 2002. En otros términos, el problema a resolver radica en saber si para el IIVTNU devengado por la enajenación del usufructo el valor de éste a considerar es el correspondiente al momento de su constitución o al momento de su enajenación.

Segundo.- Para abordar esta cuestión hay que aclarar preliminarmente dos equívocos en relación al hecho imponible de este impuesto que pueden confundir su correcta resolución. En primer lugar, conviene recordar que el IIVTNU grava el “incremento de valor de los terrenos” y no las variaciones de valor de los derechos de goce que sobre los mismos se constituyan, sin perjuicio claro está de que el incremento del valor de aquéllos tenga una derivada en esos derechos que explica por qué tanto la transmisión de los terrenos como la constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio sean negocios jurídicos susceptibles de poner de manifiesto ese incremento de valor y, por tanto, de integrar el hecho imponible del impuesto. En segundo lugar, conviene también recordar que la consolidación del dominio no constituye hecho imponible del IIVTNU. Esto es evidente con la mera lectura del artículo 105.1 de la Ley 39/1988, reguladora de las haciendas locales (LRHL) (actual artículo 104.1 del TRLRHL), no obstante la necesidad de haberlo tenido que recordar el Tribunal Supremo en su sentencia de 16 de enero de 1999, dictada en recurso de casación en interés de ley, y siguiendo su estela, el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña en su sentencia de 30 de enero de 2002, y este Consell Tributari en su reciente informe 63/7, de 26 de septiembre de 2007.

Tercero. Debe insistirse en recordar este último extremo, porque la propuesta de resolución del Instituto Municipal de Hacienda, atendiendo a la circunstancia de que el derecho de usufructo que nos ocupa lo adquirió la recurrente el 11 de abril de 1968 por la muerte de su esposo, considera de aplicación el Reglamento de los impuestos de derechos reales y sobre transmisión de bienes, lo cual le da pie a entender procedente liquidar el IIVTNU como si el hecho imponible que lo devengara en este caso fuese la consolidación del dominio y no la enajenación del usufructo como inequívocamente corresponde.

Es cierto que en 1968, una fecha anterior a la Ley reguladora de bases de régimen local (Ley 7/1985, de 2 de abril), y por supuesto anterior a la LRHL, en la lógica del arbitrio de plusvalía aún se discutía doctrinalmente si la liquidación de la enajenación del usufructo a favor del nudo propietario debía de realizarse por ese concepto o por el de la consolidación del dominio. Pero como acabamos de ver, hoy en el contexto de la LRHL dicha discusión se halla totalmente zanjada, siendo además imposible someter a aquellos criterios un hecho imponible que se ha producido el 27 de mayo de 2002.

Cuarto.- En efecto, del expediente se deduce que D<sup>a</sup>. J.D.P. procedió en la citada fecha a vender el derecho de usufructo a sus hijos, titulares de la nuda propiedad de las fincas de referencia, por el precio de 160.000 euros. Sin perjuicio de que como consecuencia

de este negocio jurídico se operara la consolidación del dominio desmembrado por título lucrativo (el sucesorio originario), el único hecho imponible del IIVTNU fue, como decimos, la enajenación del señalado derecho de goce.

Para la fijación de la base imponible del tributo por este hecho, constituida como es sabido por el incremento real del valor de los terrenos y determinada por un porcentaje sobre el valor asignado a éstos a los efectos del impuesto sobre bienes inmuebles en el momento del devengo, disponía el artículo 108.4 LRHL, aplicable por razones temporales (y dispone el artículo 107.2.b TRLHL en lo que aquí interesa en términos idénticos), que en la transmisión de los derechos de goce limitativos del dominio el porcentaje de referencia se aplicará 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 mismo sentido se expresa el artículo 6.6 de la Ordenanza fiscal núm. 1.3 para el ejercicio 2002.

Esta remisión al impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados (ITP y AJD) sólo puede entenderse referida en este caso al artículo 41 del Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, del Reglamento del ITP y AJD, del que se deduce que el valor del derecho de usufructo de D<sup>a</sup>. J.D.P. en la fecha de la enajenación del mismo, al contar 96 años de edad, debía estimarse en un 10% del valor total de los inmuebles afectados, por ser aquel de carácter vitalicio. De hecho, esta misma conclusión debe alcanzarse cuando se observa que la Ordenanza fiscal citada se limita sólo a traer a su cuerpo normativo las reglas del ITP y AJD que fijan el valor del usufructo, entre las que se encuentra la que se acaba de mencionar, sin efectuar mención alguna a las relativas a la consolidación del dominio.

Quinto.- A mayor abundamiento, cabe decir que pretender fijar el valor del derecho de usufructo por el que éste tenía en el momento de su constitución, sólo puede hallar amparo en la remisión a otras disposiciones del ITP y AJD y, a través de ellas, a las disposiciones del impuesto de sucesiones y donaciones, que contemplan específicamente los supuestos de consolidación del dominio, categoría en la que no se puede incluir, como hemos visto, el caso que nos ocupa.

A la vista de la naturaleza de esos impuestos, y en todos los supuestos en que la consolidación del dominio se opera en el nudo propietario, es plenamente coherente que el derecho de usufructo se refiera al valor que éste tenía en el momento de su constitución, pues es claro que al consolidarse el dominio el sujeto pasivo del ITP y AJD es en estos casos el nudo propietario y ese impuesto grava la adquisición patrimonial que efectúa; una

adquisición que el nudo propietario en el momento de desmembrarse el dominio sólo adquirió en el porcentaje que idealmente no adquirió el usufructuario. Y cuando, por remisión, las reglas de este impuesto llaman a la aplicación de la reglas del impuesto de sucesiones y donaciones en el caso de que el dominio originariamente se hubiera desmembrado por título lucrativo, la lógica es exactamente la misma, pues nuevamente el sujeto pasivo, el nudo propietario, es quien debe pagar aquello que no pagó en el momento de desmembrarse el dominio, salvo las reducciones que por parentesco correspondan.

Es claro que nada de esto ocurre cuando, en la lógica del IIVTNU, el negocio gravado es el de la enajenación del derecho de usufructo y el sujeto pasivo es el transmitente, que debe pagar la cuota relativa al incremento de valor de los terrenos en la parte que corresponda al valor que en el momento de la transmisión tenga su derecho de goce sobre los mismos.

Por lo cual,

**SE PROPONE**

ESTIMAR el recurso; ANULAR las liquidaciones impugnadas; DEVOLVER las cantidades ingresadas por las mismas, con abono de intereses; y GIRAR nuevas liquidaciones valorando el derecho de usufructo en el 10% del valor de los inmuebles.