

Expedient: 7/25**Expedient de gestió:** 2023RCAL...**Número de registre:** 2023/0016354**Recurrent:** ACE**Representant legal:** MMB**Tribut:** Impost sobre l'increment de valor dels terrenys de naturalesa urbana**Data de presentació del recurs:** 10/1/2023

El Consell Tributari, reunit en sessió de 24 de juliol de 2025, coneixent del recurs presentat per ACE, ha estudiat la proposta elaborada pel ponent designat a l'efecte, adoptant el següent acord:

ANTECEDENTS DE FET

1.- En la data referenciada a l'encapçalament, l'interessat interposa recurs d'alçada contra els actes que es detallen a continuació:

Acte impugnat / Rebut	Detall: Concepte	Identificador / Adreça Objecte	Import €	Període/Data
Liquidació PV2022...	IMPOST DE PLUSVÀLUA	...	236,44	11/11/2022
Liquidació PV2022...	IMPOST DE PLUSVÀLUA	...	119,66	11/11/2022
Liquidació PV2022...	IMPOST DE PLUSVÀLUA	...	88,27	11/11/2022
Liquidació PV2022...	IMPOST DE PLUSVÀLUA	...	365,25	11/11/2022
Liquidació PV2022...	IMPOST DE PLUSVÀLUA	...	372,05	11/11/2022
Liquidació PV2022...	IMPOST DE PLUSVÀLUA	...	372,05	11/11/2022
Liquidació PV2022...	IMPOST DE PLUSVÀLUA	...	402,90	11/11/2022
Liquidació PV2022...	IMPOST DE PLUSVÀLUA	...	441,89	11/11/2022

Acte impugnat / Rebut	Detall: Concepte	Identificador / Adreça Objecte	Import €	Període/Data
Liquidació PV2022...	IMPOST DE PLUSVÀLUA	...	441,89	11/11/2022
Liquidació PV2022...	IMPOST DE PLUSVÀLUA	...	348,79	11/11/2022
Liquidació PV2022...	IMPOST DE PLUSVÀLUA	...	342,42	11/11/2022

2.- En síntesi, la persona interessada presenta recurs contra la resolució del gerent de l'Institut Municipal d'Hisenda (IMH) de data 19 d'octubre de 2022.

Al·lega que en la meritació de l'impost sobre l'increment de valor dels terrenys de naturalesa urbana, en endavant IIVTNU, amb ocasió de l'adquisició del seu dret per donació, en data 23 de desembre de 2021, la data d'adquisició anterior a tenir en compte per realitzar el càlcul de la base imposable de l'impost és la data en que el donant va adquirir la plena propietat per haver-se extingit el dret d'usdefruit, això és, l'11 de juny de 2011, i no el 24 de maig de 1991, que és la data en què aquest havia adquirit la nua propietat.

El recurrent argumenta que va presentar l'autoliquidació de l'impost seguint el criteri que estava en vigor en el moment en què es va meritjar l'impost. Aquest criteri havia estat establert per la Direcció General de Tributs en la Consulta Vinculant V0688-14, de 12 de març de 2014. Segons aquest criteri, quan es consolidava el domini per la mort de l'usufructuari, es considerava que hi havia una transmissió, fet que generava l'obligació de tributar i, per tant, incidia en el període liquidable.

Sosté que quan l'Administració canvia de criteri en perjudici del contribuent, com va fer en la Consulta Vinculant V1509-22, aquest canvi només es pot aplicar als casos posteriors i no de manera retroactiva, ja que això darrer seria contrari als principis de confiança legítima i seguretat jurídica.

3.- De la documentació incorporada a l'expedient, els antecedents del mateix i l'informe de l'Institut Municipal d'Hisenda es desprèn la següent relació de fets:



- En data 23/12/2021 mitjançant escriptura pública de donació, davant del notari de Barcelona, MACG, amb número de protocol ..., la persona interessada va adquirir el seu dret d'usdefruit sobre els immobles referenciats a l'encapçalament d'aquesta resolució.
- La persona interessada, com a subjecte passiu de l'impost meritat, practica les corresponents autoliquidacions amb ocasió a l'adquisició del seu percentatge de dret d'usdefruit citat a l'antecedent anterior.
- Segons documentació que obra a l'expedient i consultada la base de dades de la recaptació municipal, es desprèn que, en relació a les autoliquidacions practicades esmentades a l'antecedent anterior, consta el pagament en data 05/04/2022.
- En data 19/12/2022 es notifica la resolució de gerent de l'Institut Municipal d'Hisenda segons la qual es confirmen les liquidacions girades per la inspecció de l'IMH, relacionades a l'encapçalament d'aquesta resolució.
- La interessada interposa recurs contra dita resolució en data 10/01/2023 mitjançant instància número 2023/....
- En el present cas, no s'acredita, ni consta a l'expedient ni tan sols s'al·lega, que en el moment en què es va consolidar el domini per mort de l'usufructuari, s'hagués autoliquidat l'impost.

4.- L'Institut Municipal d'Hisenda proposa la desestimació del recurs.

FONAMENTS DE DRET

Primer.- D'acord amb l'article 46.1 de la Llei 1/2006, de 13 de març, pel que s'aprova el règim especial del municipi de Barcelona, en concordança amb l'article 14.2 c) del Reial decret legislatiu 2/2004, de 5 de març, pel que s'aprova el text refós de la Llei reguladora de les hisendes locals, contra els actes de l'administració municipal d'aplicació dels tributs es podrà interposar, en el termini d'un mes, el recurs d'alçada amb efectes de reposició.

Per això s'ha de considerar que el recurs d'alçada s'ha interposat en termini i correspon la seva admissió.

Segon.- L'article 104 del Reial decret legislatiu 2/2004, de 5 de març, pel qual es va aprovar el text refós de la Llei reguladora de les hisendes locals, estableix:

“L'Impost sobre l'Increment de Valor dels Terrenys de Naturalesa Urbana és un tribut directe que grava l'increment de valor que experimentin aquests terrenys i es posi de manifest a conseqüència de la transmissió de la propietat dels terrenys per qualsevol títol o de la constitució o transmissió de qualsevol dret real de gaudi, limitatiu del domini, sobre els referits terrenys”.

Per determinar la base imposable de l'IIVTNU en el moment de la transmissió, l'Ordenança fiscal reguladora de l'impost en el moment de les transmissions estableix:

“La base imposable d'aquest impost està constituïda per l'increment del valor dels terrenys manifestat en el moment de la meritació i experimentat en el període de temps transcorregut entre l'adquisició del terreny o del dret per part de la persona transmissent i la nova transmissió o, si s'escau, la constitució del dret real de gaudi, amb un període màxim de vint anys.”

En el present cas, la recurrent manifesta que serà la data en que efectivament el donant havia adquirit l'usdefruit, doncs segons es desprèn de la documentació que obra a l'expedient, aquest havia adquirit la nova propietat en data 24/05/1991, havent-se consolidat la plena propietat a conseqüència de la defunció de la persona usufructuària en data 11/06/2011.

I és en aquest punt en el que es posa de manifest la diferència de criteri respecte de la data que s'ha de tenir en compte a efecte de determinar l'inici del període de temps transcorregut entre l'adquisició i la nova constitució del dret real de gaudi.

Tercer.- Respecte a la determinació del període liquidable i, concretament, en relació a la data d'adquisició, el recurrent demana que s'apliqui el criteri contingut en la consulta vinculant de la DGT V0688-14, de data 12/03/2014 que qualifica com el criteri vigent quan, per donació, en data 23/12/2021, es va meritjar l'impost.



Aquesta consulta planteja el següent cas:

“El consultante plantea si el momento de inicio del cómputo del plazo para establecer el número de años transcurridos a efectos de establecer la base imponible del impuesto como consecuencia del fallecimiento de la causante en 2013, es el momento en que ésta adquirió la nuda propiedad (periodo de generación: 20 años), o se debe considerar como última transmisión la consolidación del dominio acaecida con el fallecimiento de aquella (periodo de generación: 18 años).”

La consulta conclou:

“De acuerdo con lo anterior, el período de incremento de valor del terreno puesto de manifiesto en el momento del devengo, momento este que coincide con el del fallecimiento de la causante, será el comprendido entre éste (fecha de devengo del impuesto que ahora se liquida) y la del devengo de la anterior constitución o transmisión del derecho que ahora se adquiere, teniendo en cuenta que dicho periodo se considerará por años completos.

Así, el inicio del período de incremento de valor del terreno que ahora se obtiene, no puede situarse en el momento de transmisión de la nuda propiedad, porque esta figura se extinguió en el momento en que falleció la madre de la causante, extinguiéndose a su vez con motivo del fallecimiento, el usufructo respecto al cual, aquella era titular. Por tanto, el momento que debe tomarse a efectos de determinar el inicio del citado período de incremento de valor será aquel en el que la nuda propietaria consolidó el dominio (periodo de generación: 18 años)”.

I, per recolzar el criteri que expressa la consulta esmentada cita la jurisprudència següent:

“Este planteamiento coincide con el establecido en diversas sentencias de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, entre las que cabe citar la de 26 de noviembre de 1994 en el recurso de apelación 4433/1990 (FD 7º) y la de 22 de julio de 2000 en el recurso de casación 485/1994 (FD 4º)”.

Ara bé, tal com manifesta el recurrent, la DGT posteriorment va canviar aquest criteri. Així, ja a la consulta vinculant V1451-22, de data 20/6/2022, que és anterior a la que en el mateix sentit invoca el contribuent, aplica el nou criteri, que és el següent:

“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”.

I, en aquest cas, aquesta consulta fonamenta el seu criteri en la Sentència de Tribunal Suprem, de data 16 de gener de 1999, dictada en resolució del recurs de cassació en interès de Llei núm. 3067/1998, on va manifestar, i la transcriu:

“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”.

I, a més, afegeix:

“Y en la sentencia de 9 de diciembre de 2011 (recurso de casación 653/2008), 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. >>

(.../...)

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 (...)"

Cal ressaltar que el Consell Tributari ja s'ha pronunciat sobre aquesta qüestió, i ho ha fet en el sentit que la consolidació del domini per extinció "mortis causa" de l'usdefruit no es

trobava subjecta a l'impost, tenint en compte així la STS de 16 de gener de 1999. Així, entre altres, en data 26/09/2007, va manifestar en l'expedient 63/7 el següent:

“Primer.- L'art. 105.1 de la Llei 39/1988, de 28 de desembre, reguladora de les hisendes locals, estableix: <<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 mismos por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo de dominio, sobre los referidos terrenos>>

Pel que fa al cas plantejat, s'ha de tenir en compte que la consolidació del domini a conseqüència de l'extinció de l'usdefruit per causa de mort no suposa, en el sentit que defineix l'article transcrit, cap transmissió. Així s'ha interpretat per la jurisprudència, destacant, entre d'altres, la sentència del Tribunal Suprem de 16 de gener de 1999, en el recurs de cassació en interès de la Llei núm. 3067/1999, quan diu: <<Con toda claridad expresa el artículo 105.1 que el impuesto grava el incremento de valor que experimenten los terrenos de naturaleza urbana y que se ponga de manifiesto a consecuencia 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 los referidos terrenos. 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 pueda 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>>

Segon.- La recurrent raona que quan va adquirir, el 20 de desembre de 1990, la plena propietat de les finques transmeses, estava vigent l'article de l'Ordenança fiscal 1.3 en virtut del qual: <<En la consolidació del domini desmembrat s'exigirà al titular de la nova propietat la liquidació corresponent a la diferència de valor entre el domini ple i la nova propietat per la qual no es va satisfer l'impost en el moment de la seva desmembració>>.

Amb la conseqüència que, a l'haver-se produït en dues dates l'adquisició del ple domini dels immobles, aquesta distinció no pot ser ignorada al calcular la base imposable en la transmissió que motiva aquest recurs, sense que en sigui obstacle la sentència del Tribunal Superior de Justícia de Catalunya de 30 de gener de 2002, anul·la tòria de l'esmentat precepte, al ser posterior a la referida data de 20 de desembre de 1990.

Aquest argument no pot prosperar, en primer lloc, perquè davant la contraposició entre l'Ordenança i la Llei, quina interpretació ha estat proclamada pel Tribunal Suprem en la sentència abans esmentada de 16 de gener de 1999, l'Administració ha d'inclinar-se pel que disposa la norma de rang superior, i en segon lloc, perquè la inadaptació de l'Ordenança a la Llei constitueix un motiu de nul·litat de ple dret, segons disposa l'art. 62.2 de la Llei 30/1992, de 26 de novembre, per la qual cosa no es pot invocar el precepte qüestionat pretenent la seva aplicació a supòsits sorgits amb posterioritat al moment en què el Tribunal Suprem va establir la doctrina que està en l'origen de la sentència del Tribunal Superior de Justícia de Catalunya, amb més motiu en aquest cas en què no consta que la recurrent abonés l'impost per l'extinció de l'usdefruit”.

En atenció a allò establert pel Consell Tributari, aquest és el criteri que ha seguit l'Ajuntament de Barcelona des de molts anys abans de la data de meritació de l'impost aquí controvertit, i és el que recull la proposta de desestimació del recurs que formula l'IMH en aquest cas.

Quart.- Com ja s'ha dit, el recurrent fonamenta el recurs en què en la consolidació del domini per mort de l'usufructuari sí que existeix transmissió, segons admetia la Consulta Vinculant V0688-14. Diu que el canvi de criteri de la DGT, que nega en aquests casos l'existència de transmissió, és posterior a la data de meritació de l'impost, per la qual cosa, el mateix, al perjudicar-li, no s'hauria d'aplicar retroactivament i invoca la vulneració dels principis de confiança legítima i seguretat jurídica.

Contràriament, com s'acaba veure, des de molt abans de la data de meritació d'aquest impost, l'Ajuntament, recollint la doctrina fixada per la Sentència del TS, de 16/01/1999, i el criteri establert pel Consell Tributari, ja aplicava el criteri que posteriorment, en data 20.6.2022, també va adoptar la DGT en la consulta vinculant V1451-22, recollint expressament la doctrina d'aquesta sentència.

Així les coses, la discussió jurídica no se centra en la bondat o no del criteri aplicat per l'Ajuntament sinó en l'obligació d'aquest de seguir el criteri fixat per la DGT en la consulta vinculant esgrimida pel recurrent quan, com passa en aquest cas, el seu criteri diferia de la doctrina jurisprudencial establerta pel Tribunal Suprem a partir de la sentència de 16/01/1999.

A aquest efectes, cal recordar que és pacífic que els efectes vinculants de les consultes es produeixen únicament respecte a la persona consultant i en la mesura que no canvien les circumstàncies manifestades en la consulta. Tot i així, a efectes del principi de confiança legítima invocat pel recurrent, convé realitzar els consideracions següents.

A judici del Consell Tributari, en aquest cas, no és necessari entrar en el tema de si les administracions tributàries locals estan o no subordinades a la potestat interpretativa de l'Estat articulada mitjançant les consultes vinculants de la DGT. Més directament, la solució d'aquest cas es troba en l'article 89 de la LGT, quan regula els efectes de les respostes a consultes tributàries:

“La contestación a las consultas tributarias escritas tendrá efectos vinculantes, en los términos previstos en este artículo, para los órganos y entidades de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos en su relación con el consultante.

En tanto no se modifique la legislación o la jurisprudencia aplicable al caso, se aplicarán al consultante los criterios expresados en la contestación, siempre y cuando la consulta se hubiese formulado en el plazo al que se refiere el apartado 2 del artículo anterior y no se hubieran alterado las circunstancias, antecedentes y demás datos recogidos en el escrito de consulta”.

Efectivament, la consulta vinculant que invoca el contribuent es basa en diverses sentències de la Sala Contenciosa Administrativa del Tribunal Suprem i entre aquestes es recull la sentència de 26 de novembre de 1994 (recurs d'apel·lació 4433/1990) i la de 22 de juliol de 2000 (recurs de cassació 485/1994). Aquesta doctrina, a partir de la Sentència del TS, de 16 de gener de 1999 i, de sentències posteriors, per citar alguna més, la que esmenta la consulta

vinculant V1451/22, de 9 de desembre de 2011, dictada pel TS en el recurs de cassació 653/2008 (ECLI:ES:TS:2011:8696), o la dictada pel TSJ de Catalunya, en data 30/01/2002, en el recurs núm. 775/1998 (ECLI:ES:TSJCAT:2002:1179), ha estat superada i, per tant, la interpretació que se'n derivava d'aquella consulta no pot continuar sent un referent,

Així es desprèn directament de l'article 89 de la LGT transcrit, que estableix que els efectes vinculants de les consultes només es mantenen mentre no es produeixi una modificació de la jurisprudència aplicable, condició que aquí es compleix.

La consulta esgrimida, que és posterior a la sentència del Tribunal Suprem del 16/01/1999, la qual estableix l'actual doctrina jurisprudencial, expressament es desvia d'aquest pronunciament. No és fins al 20/06/2022 que la DGT, en la consulta vinculant V1451-22, recull el criteri establert pel TS en la sentència de referència i, paradoxalment, ho fa fonamentant el nou criteri que aplica, que és el que ja aplicava l'Ajuntament, en aquesta mateixa sentència.

A més, és destacable i significatiu que la mateixa DGT, en diverses consultes vinculants sobre l'Impost sobre la Renda de les Persones Físiques (IRPF) ha afirmat que l'extinció de l'usdefruit per mort de l'usufructuari no comporta una nova adquisició per qui ostenta la propietat, sinó que és el mateix règim legal d'aquest dret real de gaudi el que estableix que la mort de l'usufructuari l'extingeix (art. 513.1 del Codi civil), recuperant el propietari les facultats de gaudi de les que s'havia vist privat en la seva constitució. Aquest posicionament és contrari al que expressa la consulta que esgrimeix el recurrent. Així resulta, per citar algunes, totes elles anteriors a la data de presentació de l'autoliquidació, de les consultes vinculants següents (allò que es destaca en color negre és nostre):

La número **V0921-06**, de data 1.06.2006, sobre el fet següent:

“Al consultante le fueron expropiadas unas fincas adquiridas por herencia de sus padres de la siguiente forma:

- 21/01/1977. Fecha de fallecimiento de su madre: adquisición de la nuda propiedad del 50 por 100, correspondiendo el usufructo al padre.

- 15/10/1998. Fecha de fallecimiento de su padre: adquisición del pleno dominio del 50 por 100 y consolidación del pleno dominio del restante 50 por 100.”

I, conclou, en la part que aquí interessa:

*“(…) entendiéndose que esta adquisición (50 por 100, según el escrito de consulta) se refiere a la integridad del dominio, **pues la extinción del usufructo por muerte del usufructuario no comporta una nueva adquisición por quien detenta la propiedad, sino que es el propio régimen legal de este derecho real de goce o disfrute el que establece que la muerte del usufructuario lo extingue (art. 513.1º, Código Civil), recuperando el propietario las facultades de goce de las que se había visto privado en su constitución**”.*

La número **V1689-08**, de data 16.09.2008, sobre el fet següent:

*“La consultante es propietaria de un inmueble cuya nuda propiedad adquirió el 25 de febrero de 1972 por fallecimiento de su madre, correspondiendo el usufructo a su padre, consolidando el pleno dominio al fallecimiento de su padre el 13 de febrero de 1995” i, conclou, en la part que aquí interessa: “En definitiva, una vez aceptada la herencia, se entiende que la adquisición se produjo en el momento del fallecimiento del causante, la madre de la consultante, propietaria del citado inmueble, y que esta adquisición se refiere a la integridad del dominio, **pues la extinción del usufructo por muerte del usufructuario no comporta una nueva adquisición por quien detenta la propiedad, sino que es el propio régimen legal de este derecho real de goce o disfrute el que establece que la muerte del usufructuario lo extingue (artículo 513.1º, Código Civil), recuperando el propietario las facultades de goce de las que se había visto privado en su constitución**”.*

La número **V2358-15**, de data 24.07.2015, sobre el fet següent:

“En 2005 el consultante y su hermana heredan la nuda propiedad de una vivienda siendo usufructuario de la misma su padre. En 2011 se produce el fallecimiento del padre pasando a ser ambas hermanas las plenas propietarias de dicha vivienda en proindiviso”



I, conclou, en la part que aquí interessa:

“En definitiva, una vez aceptada la herencia, se entiende que la adquisición se produjo en el momento del fallecimiento del causante y que esta adquisición se refiere a la integridad del dominio, pues la extinción del usufructo por muerte del usufructuario no comporta una nueva adquisición por quien detenta la propiedad, sino que es el propio régimen legal de este derecho real de goce o disfrute el que establece que la muerte del usufructuario lo extingue (artículo 513.1º, Código Civil), recuperando el propietario las facultades de goce de las que se había visto privado en su constitución.”

Les anteriors resolucions posen en evidència el caràcter aïllat de la Consulta Vinculant invocada pel recurrent. Per contra l'Ajuntament, conforme al sistema de fonts de l'article 1.6 del Codi Civil, ha aplicat en tot moment la doctrina jurisprudencial citada del Tribunal Suprem, que és de compliment interpretatiu preferent de l'ordenament jurídic. Per tant, davant els criteris contradictoris de les consultes vinculants citades i considerant la doctrina consolidada pels tribunals, l'Ajuntament ve aplicant aquesta última des de molt abans de la data de meritació de l'impost. Això és especialment rellevant en matèria tributària, on el principi de seguretat jurídica (article 9.3 de la Constitució) impedeix que una consulta vinculant, que no té valor normatiu, i amb una eficàcia subjectiva molt delimitada, pugui prevaldre sobre la interpretació jurisprudencial reiterada.

La resolució recorreguda, quan esmenta la Consulta Vinculant V1509-22, ho fa únicament a títol indicatiu, però això no significa en cap cas que apliqui retroactivament un criteri que l'Ajuntament i aquest Consell Tributari ja han vingut aplicant, com s'ha vist, des de fa molts anys. En aquest sentit, el Consell Tributari no aprecia que l'Ajuntament hagi vulnerat el principi de confiança legítima ni el de seguretat jurídica, com al·lega el recurrent, perquè en cap moment ha variat de manera imprevista el criteri per ell seguit, sinó que, al contrari, ha mantingut el mateix criteri que ha vingut aplicant des de fa molts anys.

D'altra banda, tal i com figura als antecedents, en el present cas, no s'acredita, ni consta a l'expedient ni tan sols s'al·lega, que en el moment en què es va consolidar el domini per

mort de l'usufructuari, s'hagués autoliquidat l'impost, cosa que hagués estat congruent amb la posició ara mantinguda pel recurrent i fins i tot coherent amb el principi de bona fe.

Per tot l'anterior, l'argument del recurrent ha de ser desestimat i, en conseqüència, en el cas que ens ocupa, no és la data adduïda per la interessada la que s'ha de consignar com a data d'adquisició anterior a efecte de determinar el període de temps transcorregut, doncs l'extinció de l'usdefruit de data 11/06/2011 va ser un acte no subjecte. Ho és, doncs, aquella anterior en que el donant havia adquirit la nova propietat en virtut de l'escriptura d'herència, divisió horitzontal i adjudicació al seu favor, autoritzada pel Notari de Barcelona, Sr. JLB, això és, el 24/05/1991.

Per tot això, i coincidint amb la proposta de l'Institut Municipal d'Hisenda,

ES PROPOSA

DESESTIMAR el recurs presentat i, en conseqüència, CONFIRMAR les LIQUIDACIONS impugnades.