CONSULTA TRIBUTOS REF
CONSULTA Nº 2042 (04/12/20)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	DOMICILIO A EFECTO DE NOTIFICACIONES
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados	**NORMATIVA APLICABLE** Art.4, 5, 6 y 7 Ley 20/1991 Art. 50.Uno.22º y 23º Ley 4/2012 Art. 36 del Texto Refundido

CUESTIÓN PLANTEADA

La persona física consultante y su madre adquirieron, respectivamente y a título oneroso, la nuda propiedad y el derecho de usufructo vitalicio de una vivienda, soportando la correspondiente cuota del IGIC devengada por tratarse de la primera entrega de una edificación por parte de su promotor; igualmente, abonaron la cuota de la modalidad de actos jurídicos documentados (AJD) del ITPAJD, al formalizarse la operación en escritura pública.

Tras el reciente fallecimiento de la madre usufructuaria con 80 años, se ha extinguido el derecho de usufructo y ha consolidado el dominio la hija titular de la nuda propiedad, y se consulta sobre, en su caso, las consecuencias fiscales en el IGIC de dicha consolidación de dominio, así como el tipo de gravamen en AJD.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

- En la transmisión onerosa de la vivienda realizada inicialmente por el promotor, debió haberse diferenciado, por un lado, la tributación de la nuda propiedad, y por otro lado, la del derecho de usufructo. En el primer caso sería una entrega de bienes sujeta y no exenta al IGIC, al tratarse de una primera entrega de edificaciones por parte de su promotor; y en el segundo caso, el relativo a la transmisión del derecho de usufructo, sería una prestación de servicios sujeta a IGIC, pero exenta por tratarse de una vivienda, según lo dispuesto en el artículo 50.Uno.23º de la Ley 4/2012, por lo que, en virtud del artículo 4.4 de la Ley 20/1991, pasaría a tributar en la modalidad TPO del ITPAJD.

En el supuesto planteado en la consulta no tributó como se indica en el párrafo anterior, ya que, en la venta empresarial inicial se repercutió únicamente el IGIC a ambas adquirentes, sin excluir el derecho de usufructo por el que se devengaba la modalidad TPO del ITPAJD; y simultáneamente se autoliquidó la modalidad de AJD del ITPAJD por el valor total.

- Dado que no parece desprenderse del escrito de la consulta, que se haya hecho ninguna regularización tributaria de aquella inicial transmisión, y se desconoce si ha prescrito el derecho de la Administración a emitir las liquidaciones tributarias correspondientes, la contestación se ha realizado considerando su imposible rectificación.

Servicio de Política Tributaria
Avda. José Manuel Guimerá, nº 10 - Edf. Servicios Múltiples II Planta 5ª | CP 38003 Santa Cruz de Tenerife | Tfno: 922 475 100 - Fax: 922 922 381

- De ello se deriva que con el fallecimiento de la usufructuaria, el derecho de usufructo revierte a la nuda propietaria, quien consolida el dominio, sin que pueda entenderse realizado ningún hecho imponible en el IGIC porque, al contrario de lo que sucede en el ITPAJD, no está prevista esta figura en su regulación, con lo que, para determinar su sujeción al IGIC, esta reversión ha de analizarse como un nuevo acto, siendo indiferente el origen del desmembramiento del dominio. Y claramente no concurren los elementos que configuran el hecho imponible del IGIC, pues no estamos ante una entrega de bienes ni ante una prestación de servicios, realizada a título oneroso, por un empresario o profesional en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional.

- En el caso de que se cumplieran todos los requisitos exigidos en el artículo 31.2 del TRITPAJD, que determinara que la consolidación del dominio tributara en la modalidad AJD del ITPAJD, el tipo de gravamen aplicable sería el 0,75%, y no el 1%, al no tratarse de una operación sujeta al IGIC.

Visto escrito presentado por , en el que formulan consulta relativa al Impuesto General Indirecto Canario (en adelante, IGIC) y el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante, ITPAJD), este centro directivo en uso de la atribución conferida por la disposición adicional décima.tres de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias (en adelante, Ley 20/1991), y el artículo 55.2.a) de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias (en adelante, Ley 22/2009), y en relación con el artículo 21.3.C).l) del Reglamento Orgánico de la Consejería de Hacienda aprobado por el artículo único del Decreto 86/2016, de 11 de julio, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- La persona física consultante y su madre adquirieron, respectivamente y a título oneroso, la nuda propiedad y el derecho de usufructo vitalicio de una vivienda, soportando la correspondiente cuota del IGIC devengada por tratarse de la primera entrega de una edificación por parte de su promotor; igualmente, abonaron la cuota de la modalidad de actos jurídicos documentados (AJD) del ITPAJD, al formalizarse la operación en escritura pública.

Tras el reciente fallecimiento de la madre usufructuaria con 80 años, se ha extinguido el derecho de usufructo y ha consolidado el dominio la hija titular de la nuda propiedad, y se consulta sobre, en su caso, las consecuencias fiscales en el IGIC de dicha consolidación de dominio, así como el tipo de gravamen en AJD.

SEGUNDO.- La respuesta a la presente consulta requiere, para su mayor claridad, que analicemos la tributación de la transmisión empresarial inicial de la que procede la consolidación del dominio.

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 4, regulador del hecho imponible, de la Ley 20/1991, son tres las operaciones sujetas a este impuesto, las entregas de bienes, las prestaciones de servicios y las importaciones de bienes. Dejando a un lado estas últimas, nos centraremos en las otras dos, las llamadas operaciones interiores, reguladas en el número 1 de dicho precepto:

"Artículo 4.- Hecho imponible

1. Están sujetas al Impuesto por el concepto entrega de bienes y prestaciones de servicios las efectuadas por empresarios y profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional".

Los conceptos de entrega de bienes y de prestación de servicios se recogen en los artículos 6 y 7 de la Ley 20/1991, respectivamente:

"Artículo 6º.- Concepto de entrega de bienes

1. Se entiende por entrega de bienes la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales
(...)".

"Artículo 7º.- Concepto de prestación de servicios

1. A los efectos de este Impuesto se entiende por prestación de servicios toda operación sujeta al mismo que no tenga la consideración de entrega de bienes ni de importación de bienes.

2. En particular, se consideran prestaciones de servicios:
(...)
3º.Las cesiones de uso o disfrute de bienes.
(...)"

En la consulta planteada nos encontramos con una doble operación, por un lado, una entrega de bienes del promotor a la hija (transmisión de la nuda propiedad sobre la vivienda), y, por otro lado, con una prestación de servicios del promotor a la madre, referida a la cesión del derecho de usufructo vitalicio sobre la misma vivienda, ambas de carácter oneroso. Seguidamente hemos de analizar los otros dos elementos que configuran el hecho imponible del IGIC, esto es, si se realiza por un empresario o profesional y en el ejercicio de una actividad empresarial o profesional.

Sin perjuicio de que el transmitente es un empresa promotora de edificaciones, y estando clara su condición de empresario o profesional, y que sus entregas de bienes constituyen una actividad empresarial o profesional, hemos de saber también que, a efectos del IGIC, se consideran, en todo caso, a las prestaciones de servicios de transmisión de derechos reales de goce o disfrute sobre bienes inmuebles, como actividad empresarial o profesional, y empresarios o profesionales a los que transmitan los citados derechos, según lo establecido en el artículo 5 de la Ley 20/1991:

"Artículo 5º.- Concepto de actividades empresariales o profesionales

1. Son actividades empresariales o profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos, o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

En particular, tienen esta consideración las extractivas, de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras y el ejercicio de actividades profesionales liberales y artísticas.(...)

4. Se considerarán, en todo caso, empresarios o profesionales a quienes efectúen las siguientes operaciones:

a) La realización de una o varias entregas de bienes o prestaciones de servicios que supongan la explotación de un bien corporal o incorporal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.

En particular, tendrán dicha consideración los arrendadores de bienes y quienes constituyan, amplíen o transmitan derechos reales de goce o disfrute sobre bienes inmuebles".

Por tanto, sabiendo que estamos ante dos operaciones que constituyen hechos imponibles del IGIC y que, tal y como dispone el artículo 16.Dos.3º y el artículo 17 Tres.Uno.a) de la Ley 20/1991, están localizadas en Canarias, porque aquí se ubica el inmueble, la definitiva tributación en este impuesto, dependerá de si la entrega de bienes respecto de la nuda propiedad, y la prestación de servicios de transmisión del derecho de usufructo, están exentas o no.

TERCERO.- Con carácter general, las exenciones en las operaciones interiores se regulan en el artículo 50 de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales (en adelante, Ley 4/2012). Respecto a la entrega de la nuda propiedad de la vivienda y, dado que se trata de la primera entrega de una edificación efectuada por su promotor, la entrega está sujeta y no exenta del IGIC, al no resultar aplicable la exención prevista en el apartado Uno.22º del citado artículo 50 referida únicamente a las segundas y ulteriores entregas de edificaciones; cuestión distinta es la prestación de servicios de transmisión del derecho de usufructo, dado que el

50.Uno.23º.b) de la Ley 4/2012 contempla la exención para la prestación de servicios de transmisión de derechos reales de goce y disfrute sobre edificios o parte de los mismos, cuando sean destinados a viviendas:

> *"Uno. Están exentas de este Impuesto:*
> *(...)*
> *23.º Los arrendamientos que tengan la consideración de servicios con arreglo a lo dispuesto en el artículo 7 de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, y la constitución y transmisión de derechos reales de goce y disfrute, que tengan por objeto los siguientes bienes:*
>
> *(...)*
>
> *b) Los edificios o partes de los mismos destinados exclusivamente a viviendas o a su posterior arrendamiento por entidades gestoras de programas públicos de apoyo a la vivienda o por sociedades acogidas al régimen especial de Entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas establecido en el Impuesto sobre Sociedades. La exención se extenderá a los garajes y anexos accesorios a las viviendas y los muebles, arrendados conjuntamente con aquellos".*

La aplicación de la exención prevista en el artículo 50.Uno.23º.b) de la Ley 4/2012 implicaría, de conformidad con lo previsto en el artículo 4.4 de la Ley 20/1991, que la transmisión de derechos reales de goce y disfrute tributase por la modalidad transmisiones patrimoniales onerosas (en adelante, TPO) del ITPAJD:

> "*Artículo 4. Hecho imponible.*
> *(...)*
> *4. Las operaciones sujetas a este Impuesto no estarán sujetas al concepto "transmisiones patrimoniales onerosas" del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.*
>
> *Se exceptúan de lo dispuesto en el párrafo anterior las entregas y arrendamientos de bienes inmuebles, así como la constitución o transmisión de derechos reales de goce o disfrute que recaigan sobre los mismos, cuando estén exentos del Impuesto, salvo en los casos en que el sujeto pasivo renuncie a la exención en las circunstancias y con las condiciones recogidas en el artículo 50.cinco de la Ley de la Comunidad Autónoma de Canarias 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales".*

CUARTO.- Estando clara la tributación de la doble operación realizada en su día con la venta de la vivienda -la nuda propiedad en IGIC y el derecho de usufructo en TPO- nos queda analizar las consecuencias fiscales, que, con carácter general, se derivan del fallecimiento de la persona titular del usufructo vitalicio.

Entre las causas que el artículo 513 del Código Civil enumera para referirse a la extinción del usufructo, se encuentra en primer lugar la relativa a *"Por muerte del usufructuario"*. Ello conlleva, según dispone el artículo 522 del mismo texto normativo, que *"se entregará al propietario la cosa usufructuada (...)"*. De manera que con la extinción del usufructo revierten al propietario (nudo propietario) las facultades en él integradas, de una manera automática o *ipso iure*, siendo conocido este hecho como la consolidación del dominio por el nudo propietario.

La tributación de esta figura está regulada de forma expresa en el ITPAJD, y en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, diferenciando, a estos efectos, el título por el que se hubiera producido la desmembración del pleno dominio. Dado que en el caso planteado en la consulta esta desmembración del pleno dominio, en usufructo y en nuda propiedad, se produjo, con la venta empresarial realizada por el promotor, dejamos de lado la tributación en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, prevista únicamente si esta separación se hubiera producido a título lucrativo.

Comenzando por el ITPAJD, hemos de advertir que su exposición no tiene la consideración de respuesta vinculante, en los términos recogidos en el artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT), dado que no ha sido objeto de cesión por el Estado a las Comunidades Autónomas la competencia relativa a la emisión de consultas vinculantes, tal y como expresamente señala el artículo 55.2.a) de la Ley 22/2009, salvo que se trate de materias reguladas por cada Comunidad en el ejercicio de las competencias normativas reconocidas en el artículo 49 de la citada Ley, como es el tipo de gravamen, sobre el que también se hace la consulta:

> "*Artículo 55. Alcance de la delegación de competencias en relación con la gestión tributaria.*
>
> *1. En la gestión tributaria de los Impuestos sobre el Patrimonio, sobre Sucesiones y Donaciones, sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, de los Tributos sobre el Juego, del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte y del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos corresponderá a las Comunidades Autónomas: (...)*
>
> *2. No son objeto de delegación las siguientes competencias:*
>
> *a) La contestación de las consultas reguladas en los artículos 88 y 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, salvo en lo que se refiera a la aplicación de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma en el ejercicio de sus competencias normativas".*

Sin embargo, en cumplimiento del deber general de informar a los contribuyentes, recogido en el artículo 87 de la citada LGT, analizamos la tributación de la consolidación de dominio en el ITPAJD, reproduciendo simplemente los preceptos que la regulan. En este sentido, el artículo 42 del Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo (en adelante, RITPAJD), deja claro que la tributación de la consolidación de dominio depende, como ya adelantamos, del título y concepto por el que se desmembró el usufructo y la nuda propiedad, si fue oneroso o si fue lucrativo:

> *"Artículo 42. Consolidación del dominio.*
>
> *1. Al consolidarse el dominio, el nudo propietario tributará por este impuesto atendiendo al valor del derecho que ingrese en su patrimonio.*
>
> *2. En la consolidación del dominio desmembrado por título oneroso, siempre que la consolidación se produjera por cumplimiento del plazo previsto o por muerte del usufructuario, se exigirá al nudo propietario, por los mismos conceptos y título por los que adquirió, en su día, la nuda propiedad, la liquidación correspondiente a la extinción del usufructo sobre el tanto por ciento por el que no se haya liquidado el impuesto al adquirirse la nuda propiedad, cuyo porcentaje se aplicará sobre el valor que tuvieren los bienes en el momento de la consolidación del dominio y por el tipo de gravamen que estuviese vigente en este momento.*

(...)

7. La consolidación del dominio desmembrado por título lucrativo se regirá por las normas del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones."

En virtud del citado artículo 42 del RITPAJD, cuando la desmembración del dominio se haya producido a título oneroso, con sujeción a la modalidad TPO del ITPAJD, la consolidación del dominio en el nudo propietario, debe tributar en esa misma modalidad; y, a estos efectos, se aplicaría el tipo de gravamen vigente en TPO el día del fallecimiento de la persona titular del derecho de usufructo, sobre el valor real bien inmueble en dicho momento, pero teniendo en cuenta su edad el día del desmembramiento, y no el día de la consolidación, dado que el citado artículo 42.2 dice "*sobre el tanto por ciento por el que no se haya liquidado el impuesto al adquirirse la nuda propiedad".*

Si atendemos al caso planteado en la consulta, es fácil concluir que sería de aplicación lo recogido en el artículo 42 del RITPAJD -ya que la separación de la nuda propiedad y del usufructo se produjo a título oneroso-, si la cesión del derecho de usufructo hubiera tributado en la modalidad TPO del ITPAJD, ya que esa modalidad es la que debería haberse devengado en el momento de la venta (recordar que la transmisión del derecho de usufructo sobre la vivienda es una prestación de servicios sujeta y exenta de IGIC, y, por tanto, sujeta a TPO). Sin embargo, ya veremos más adelante que la inicial tributación de la cesión de ambos derechos en el IGIC, y no sólo el referido a la nuda propiedad, plantea un problema en la directa aplicación del citado precepto reglamentario.

QUINTO.- Una vez conocida la tributación de la consolidación del dominio en el ámbito del ITPAJD, vamos a analizar la misma en el ámbito del IGIC.

Para ello, y siguiendo el criterio establecido en el artículo 42 del RITPAJD, es necesario que la desmembración del dominio hubiera estado sujeta y no exenta en el IGIC, sin sujeción a TPO del derecho de usufructo; pensemos en el supuesto planteado en la consulta, pero cambiando el bien, de manera que, en vez de tratarse de una vivienda, fuera un local comercial, con lo que la venta de la nuda propiedad y el derecho de usufructo tributaron íntegramente en el IGIC.

En este caso, el fallecimiento del usufructuario implicaría, jurídicamente, la consolidación del dominio en el nudo propietario, sin embargo, no se realizaría ningún hecho imponible en el IGIC porque, al contrario de lo que sucede en el ITPAJD, no está prevista esta figura en su regulación, con lo que, para determinar su sujeción al IGIC, la reversión del derecho de usufructo al nudo propietario, ha de analizarse como un nuevo acto; por lo que, ante la ausencia de regulación expresa, es indiferente el origen del desmembramiento, debiendo tratarse de una entrega de bienes o una prestación de servicios, realizada a título oneroso, por un empresario o profesional en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional. Y claramente, dado que esos elementos no concurren en la reversión del derecho de usufructo al nudo propietario producida por la muerte del usufructuario, no se trata de una operación sujeta al IGIC.

En este caso, la no sujeción en el IGIC de la consolidación de dominio, podría conllevar la sujeción en la modalidad Actos Jurídicos Documentados (en adelante, AJD), del ITPAJD, si se cumplieran todos los requisitos previstos en el artículo 31.2 del TRITPAJD, sin que tengamos competencias para responder sobre este aspecto:

"Artículo 31.
(...)

2. Las primeras copias de escrituras y actas notariales, cuando tengan por objeto cantidad o cosa valuable, contengan actos o contratos inscribibles en los Registros de la Propiedad, Mercantil, de la Propiedad Industrial y de Bienes Muebles no sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o a los conceptos comprendidos en los números 1 y 2 del artículo 1 de esta Ley, tributarán, además, al tipo de gravamen que, conforme a lo previsto en la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, haya sido aprobado por la Comunidad Autónoma.

Si la Comunidad Autónoma no hubiese aprobado el tipo a que se refiere el párrafo anterior, se aplicará el 0,50 por 100, en cuanto a tales actos o contratos".

Esta remisión a la normativa autonómica, supone la aplicación del artículo 36 del Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes dictadas por la Comunidad Autónoma de Canarias en materia de tributos cedidos, aprobado por el Decreto Legislativo 1/2009, de 21 de abril (en adelante, Decreto Legislativo 1/2009) que establece, el tipo de gravamen general del 0,75 %, y el especial del 1%, si se trata de operaciones sujetas al IGIC, y sobre cuya aplicación sí tenemos competencia para emitir consulta de carácter vinculante:

"Artículo 36. Tipo de gravamen general aplicable a los documentos notariales.

El tipo de gravamen aplicable en los documentos notariales a que se refiere el artículo 31.2 del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, por el concepto de actos jurídicos documentados, se fija en el 0,75 por 100. Sin perjuicio de ello, cuando se trate de documentos relativos a operaciones sujetas al Impuesto General Indirecto Canario o al Impuesto sobre el Valor Añadido, el tipo se fija en el 1 por 100".

Por lo tanto, si hemos dicho que la consolidación de dominio, cuyo desmembramiento haya tributado en IGIC, no está sujeta a IGIC, la posible sujeción al AJD supondría la aplicación del tipo de gravamen general, del 0,75%.

SEXTO.- Atendiendo a todo lo expuesto en los apartados anteriores, está clara la tributación de la venta del derecho de usufructo vitalicio y de la nuda propiedad sobre un bien inmueble (diferenciando si es una vivienda o un local comercial), y de la posterior consolidación de dominio producida con el fallecimiento del usufructuario, con esta misma distinción según el tipo de bien inmueble.

Ahora bien, el supuesto planteado en la consulta presenta un problema que nos impide aplicar directamente estas conclusiones, y es que en la venta empresarial inicial se repercutió únicamente el IGIC a ambas adquirentes, sin excluir el derecho de usufructo por el que se devengaba la modalidad TPO del ITPAJD; y simultáneamente se autoliquidó la modalidad de AJD del ITPAJD por el valor total.

En este sentido, y teniendo en cuenta el plazo de cuatro (4) años de prescripción regulado en los artículos 66 y siguientes de la LGT, se desconoce la fecha de la venta inicial para, por un lado, plantear una posible rectificación de la autoliquidación de la modalidad AJD del ITPAJD, y una devolución de ingresos del IGIC, y, por otro lado, presentar una autoliquidación complementaria de la modalidad TPO del ITPAJD. Con estas regularizaciones, ya sería aplicable lo dispuesto en esta contestación.

Sin embargo, en el caso de que hubieran transcurrido los cuatro (4) años citados desde la finalización de los plazos previstos en la normativa reguladora del IGIC y del ITPAJD para presentar las correspondientes autoliquidaciones derivadas de la venta realizada por el promotor, son reveladoras las resoluciones que al efecto se han emitido, tanto en el ámbito administrativo (Tribunal Económico Administrativo Regional de Andalucía de 28/3/2018), como en el judicial (Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 8/6/2011), para un supuesto idéntico al planteado en la consulta, esto es, una desmembración del dominio producida en una venta empresarial que tributó íntegramente en el IVA.

Aunque no se refieran al IGIC, sí nos interesa destacar sus conclusiones cuando coinciden en manifestar que, producida la consolidación del dominio en el nudo propietario con la muerte del usufructuario, la única liquidación tributaria que procedería sería la prevista en el artículo 42.2 del RITPAJD "(…) *se exigirá al nudo propietario, por los mismos conceptos y título por los que adquirió, en su día, la nuda propiedad, la liquidación correspondiente a la extinción del usufructo sobre el tanto por ciento por el que no se haya liquidado el impuesto al adquirirse la nuda propiedad, (...)"*; por lo que, si no se ha regularizado por la Administración la incorrecta tributación inicial al separarse el dominio, en aquel momento tributó por la modalidad AJD del ITAJD, siendo procedente la liquidación por este mismo concepto cuando se consolida el dominio, en los términos previstos en el citado artículo 42.2 del RITPAJD "*(...)la liquidación correspondiente a la extinción del usufructo sobre el tanto por ciento por el que no se haya liquidado el impuesto al adquirirse la nuda propiedad, cuyo porcentaje se aplicará sobre el valor que tuvieren los bienes en el momento de la consolidación del dominio y por el tipo de gravamen que estuviese vigente en este momento".* Concluyendo así, que se devenga la modalidad AJD del ITPAJD, siendo sujeto pasivo la persona titular de la nuda propiedad que ahora consolida el dominio al recibir el derecho de usufructo; la base imponible se calcula atendiendo al valor de los bienes el día del fallecimiento del titular del derecho de usufructo, pero aplicando el porcentaje del usufructo correspondiente a la edad de esta persona el día de la adquisición de dicho derecho de usufructo, siendo el tipo de gravamen el vigente en el momento de la consolidación del dominio.

SÉPTIMO.- Conforme a todo lo expuesto, es criterio vinculante de este centro directivo que:

- En la transmisión onerosa de la vivienda realizada inicialmente por el promotor, debió haberse diferenciado, por un lado, la tributación de la nuda propiedad, y por otro lado, la del derecho de usufructo. En el primer caso sería una entrega de bienes sujeta y no exenta al IGIC, al tratarse de una primera entrega de edificaciones por parte de su promotor; y en el segundo caso, el relativo a la transmisión del derecho de usufructo, sería una prestación de servicios sujeta a IGIC, pero exenta por tratarse de una vivienda, según lo dispuesto en el artículo 50.Uno.23º de la Ley 4/2012, por lo que, en virtud del artículo 4.4 de la Ley 20/1991, pasaría a tributar en la modalidad TPO del ITPAJD.

En el supuesto planteado en la consulta no tributó como se indica en el párrafo anterior, ya que, en la venta empresarial inicial se repercutió únicamente el IGIC a ambas adquirentes, sin excluir el derecho de usufructo por el que se devengaba la modalidad TPO del ITPAJD; y simultáneamente se autoliquidó la modalidad de AJD del ITPAJD por el valor total.

- Dado que no parece desprenderse del escrito de la consulta, que se haya hecho ninguna regularización tributaria de aquella inicial transmisión, y se desconoce si ha prescrito el derecho de la Administración a emitir las liquidaciones tributarias correspondientes, la contestación se ha realizado considerando su imposible rectificación.

- De ello se deriva que con el fallecimiento de la usufructuaria, el derecho de usufructo revierte a la nuda propietaria, quien consolida el dominio, sin que pueda entenderse realizado ningún hecho imponible en el IGIC porque, al contrario de lo que sucede en el ITPAJD, no está prevista esta figura en su regulación, con lo que, para determinar su sujeción al IGIC, esta reversión ha de analizarse como un nuevo acto, siendo indiferente el origen del desmembramiento del dominio. Y claramente no concurren los elementos que configuran el hecho imponible del IGIC, pues no estamos ante una entrega de bienes ni ante una prestación de servicios, realizada a título oneroso, por un empresario o profesional en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional.

- En el caso de que se cumplieran todos los requisitos exigidos en el artículo 31.2 del TRITPAJD, que determinara que la consolidación del dominio tributara en la modalidad AJD del ITPAJD, el tipo de gravamen aplicable sería el 0,75%, y no el 1%, al no tratarse de una operación sujeta al IGIC.

La presente consulta se emite conforme a la legislación vigente a la fecha de firma de la misma y a los efectos que establece la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Las Palmas de Gran Canaria, 4 de diciembre de 2012

EL VICECONSEJERO DE HACIENDA,
PLANIFICACIÓN Y ASUNTOS EUROPEOS

Fermín Delgado García