

COMENTARIO DE DOCTRINA ADMINISTRATIVA

COMENTARIO DE DOCTRINA ADMINISTRATIVA

EL TRATAMIENTO DE LA DESMEMBRACIÓN DEL DOMINIO A TÍTULO ONEROSO Y POSTERIOR CONSOLIDACIÓN EN LA IMPOSICIÓN INDIRECTA

ADRIANA FABIOLA MARTÍN CÁCERES

Departamento de Derecho Público y Privado Especial y Derecho de la Empresa
Universidad de La Laguna

(Código ORCID 0000-0001-6191-711X)

SUMARIO

Introducción.

- I. La tributación de la desmembración del dominio en nuda propiedad y usufructo por título oneroso sobre bienes inmuebles.
- II. La indebida tributación de las operaciones integrantes de la desmembración del dominio.
- III. La tributación de la consolidación del dominio.

Conclusiones.

INTRODUCCIÓN

En la presente colaboración se analiza la relación de incompatibilidad entre el Impuesto General Indirecto Canario (en adelante IGIC) y el Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante IVA) con el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante, ITPAJD) en sus dos modalidades de Transmisiones Patrimoniales Onerosas (en adelante ITPO) y Actos Jurídicos Documentados (en adelante IAJD), así como las consecuencias de la indebida tributación por uno u otro concepto impositivo a la luz de los principios y normas del Derecho Tributario General. Todo ello con ocasión de la contestación a consulta vinculante nº 2042 por resolución de 4 de diciembre de 2020, de la Viceconsejería de Hacienda, Planificación y Asuntos Europeos del Gobierno de Canarias.

El supuesto de hecho objeto de la consulta trata de la consolidación del dominio en la persona de la consultante, que había adquirido del promotor la nuda propiedad de una vivienda, mientras que su madre había adquirido el usufructo vitalicio de la misma. Por ambas operaciones las interesadas autoliquidaron en su día el IGIC y el IAJD, siendo que la transmisión del usufructo debió tributar por el ITPO, conforme al artículo 4.4 de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico y Fiscal de Canarias (en adelante LIGIC), al operar la exención prevista en el artículo 50.Uno 23º de la Ley 4/2012 de 25 de junio de medidas administrativas y Fiscales (en adelante Ley 4/2012)¹; lo cual, por otra parte, suponía, *ex lege*, la no tributación por la cuota variable del IAJD en relación con la adquisición del usufructo, de acuerdo con el artículo 31.2 del Texto Refundido de la Ley del ITPAJD aprobado por RDLg 1/1993 de 24 de septiembre (en adelante TRLITPAJD)². Tras el fallecimiento de la madre y subsiguiente consolidación *ipso iure* del dominio en la persona de la consultante, pregunta esta sobre las consecuencias

¹ El artículo 50. Uno 23º de la Ley 4/2012 de 25 de junio dispone que están exentas del IGIC, entre otras, la constitución y transmisión de derechos reales de goce y disfrute que tengan por objeto los edificios o partes de los mismos destinados exclusivamente a viviendas. En el mismo sentido, el artículo 20. Uno 23º de la Ley 37/1992 de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

² El artículo 31 del citado Texto Refundido establece en su apartado primero una cuota fija para las matrices y copias de escrituras, actas notariales y testimonios, que han de extenderse en papel timbrado de 0,30 euros por pliego o 0,15 euros por folio, a elección del fedatario. En su apartado segundo establece, además, una cuota variable en relación con las primeras copias de escrituras y actas notariales cuando se cumplan las condiciones allí previstas, una de las cuales es que no contengan actos o contratos sujetos al Impuesto de Sucesiones y Donaciones ni a las modalidades de Transmisiones Patrimoniales Onerosas y de Operaciones Societarias. La fijación del tipo para la obtención de esta cuota variable corresponde a las Comunidades Autónomas que hayan asumido la competencia conforme al artículo 49.1 de la Ley 22/2009 de 18 de diciembre. En otro caso será de aplicación el 0,50 por ciento.

fiscales en el IGIC derivadas de la consolidación del dominio y sobre el gravamen en el IAJD.

En su contestación, el centro directivo precisa, en primer lugar, que la consolidación del dominio no integra el hecho imponible del IGIC, ya que el artículo 4 de la LIGIC define como tal las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por empresarios y profesionales en el ejercicio de su actividad económica; y si bien la transmisión del derecho real de usufructo constituye una prestación de servicio incluida en el hecho imponible en virtud de los artículos 4, 5.4 a) y 7.2 -31 de la LIGIC, no puede considerarse incluido en el mismo, en cambio, la consolidación del dominio. Por ello -se concluye- la consolidación del dominio es una operación no sujeta al IGIC, con independencia de que el desmembramiento del dominio sí haya estado sujeto a este impuesto. En segundo lugar delimita la materia consultada respecto de la cual carece de competencias para emitir consultas vinculantes conforme al 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, de aquella otra en la que tiene reconocidas tales competencias.

En relación con la primera materia, una vez descartado que la consolidación del dominio pueda integrarse en el hecho imponible del IGIC, la resolución administrativa estudiada ofrece, en cumplimiento del deber de información genéricamente establecido en el artículo 87 de la LGT, un exhaustivo análisis del régimen de tributación de la consolidación del dominio en el ITPO. A tal fin distingue dos hipótesis: La primera, que no haya transcurrido el plazo de prescripción del artículo 66 y siguientes de la LGT; la segunda, que la prescripción se haya consumado. En la primera hipótesis, considera el centro directivo que procedería instar la rectificación de la autoliquidación del IAJD y la devolución del IGIC ingresado relativo a la transmisión del usufructo, así como una autoliquidación complementaria del ITPO por esta operación. En la hipótesis de que hubiera transcurrido el plazo de prescripción de 4 años, el centro directivo se remite a la doctrina administrativa (resolución del TEAR de Andalucía de 28 de marzo de 2018) así como a la STSJ de Madrid de 8 de junio de 2011, dictadas en un supuesto idéntico aunque en el ámbito del IVA, según la cual, si no se ha regularizado por la Administración la incorrecta tributación inicial al separarse el dominio, en aquel momento tributó por la modalidad de AJD, siendo procedente la tributación por este mismo concepto cuando se consolida el dominio, de acuerdo con el artículo 42.2 del Reglamento del ITPAJD (aprobado por RD 828/1995, de 29 de mayo, en adelante RITPAJD).

En cuanto al tipo de gravamen del IAJD aplicable, el centro directivo, afirmando su competencia para emitir consulta vinculante conforme a la remisión del artículo 31.2 TRLITPAJD a la normativa autonómica, en este caso, el artículo 36 del Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes dictadas por la Comunidad Autónoma en materia de tributos cedidos, aprobado por DLg 1/2009 de 21 de abril (en adelante, DLg 1/2009) resuelve que, de cumplirse los requisitos establecidos en el citado artículo 31.2 TRLITPAJD, el tipo de gravamen aplicable a la consolidación del dominio por el IAJD es del 0,75% y no el 1%, al no tratarse de una operación sujeta al IGIC.

I. LA TRIBUTACIÓN DE LA DESMEMBRACIÓN DEL DOMINIO EN NUDA PROPIEDAD Y USUFRUCTO POR TÍTULO ONEROSO SOBRE BIENES INMUEBLES

La desmembración del dominio en virtud de una transmisión onerosa comporta, en el caso aquí analizado, dos operaciones que pueden quedar sujetas bien al IGIC o IVA, bien al ITPAJD en la modalidad de TPO, según las circunstancias concurrentes en cada supuesto de hecho considerado.

Cuando la transmisión de la nuda propiedad y del usufructo se realiza a título oneroso por una persona empresaria o profesional en el ejercicio de su actividad económica o profesional, la operación queda sujeta al IGIC o al IVA según que el inmueble radique en el territorio de aplicación de uno u otro, respectivamente. La transmisión de la nuda propiedad se califica como una entrega de bienes (artículos 4.1 de la LIGIC y 4.1 de la LIVA), mientras que la transmisión del usufructo tiene la consideración de prestación de servicios, de acuerdo con lo establecido en los artículos 5.4 y 7.2-3º de la LIGIC y en los artículos 4. Cuatro y 11.2-3º de la LIVA. Cuando ambas operaciones resultan sujetas y no exentas de estos impuestos, los documentos notariales en los que se formalice su transmisión quedarán sujetos adicionalmente a la cuota variable del IAJD, al concurrir los demás requisitos previstos en el artículo 31.2 del TRLITPAJD, cuales son que tengan por objeto una cantidad o cosa valuable, que contenga un acto o contrato inscribible en el Registro de la Propiedad y que la operación no esté sujeta al Impuesto de Sucesiones y Donaciones, al concepto de Transmisiones Patrimoniales Onerosas y tampoco al de Operaciones Societarias del ITPAJD.

Por el contrario, si alguna o las dos operaciones en que se materializa la desmembración del dominio está sujeta pero exenta del impuesto, opera la cláusula prevista en el artículo 4.4 de la LIGIC y 4. Cuatro de la LIVA. De acuerdo con estas disposiciones, las operaciones sujetas a estos impuestos no estarán sujetas al concepto TPO del ITPAJD, excepto las entregas y arrendamientos de bienes inmuebles y la constitución o transmisión de derechos reales de goce y disfrute sobre los mismos cuando estén exentos del impuesto, salvo que el sujeto pasivo renuncie a la exención en los casos y términos previstos en la normativa aplicable de cada uno de los citados impuestos.

De este modo, si la transmisión de la nuda propiedad está sujeta pero exenta del IGIC o del IVA, por tratarse de una segunda o ulterior entrega de edificación (artículos 50. Uno 22º de la Ley 4/2012 y 20.Uno 22º de la LIVA) la operación quedará sujeta finalmente a la modalidad de TPO, salvo que el sujeto pasivo, transmitente, renuncie a la exención, de concurrir los requisitos a que se condiciona su ejercicio. De quedar sujeta la operación a la modalidad del TPO, no se devenga la cuota variable del IAJD, dada la incompatibilidad entre ambos conceptos impositivos establecida en el artículo 31.2 del TRLITPAJD. Por el contrario, si se produjera la renuncia a la exención, la operación quedaría sujeta finalmente al IGIC o al IVA, devengándose en ese caso adicionalmente la cuota variable del IAJD, dada la compatibilidad entre ambos impuestos que se desprende del precitado artículo 31.2 del TRLITPAJD.

En el caso de la constitución o transmisión del usufructo, la operación puede también quedar exenta del IGIC y del IVA, lo que ocurre cuando tiene por objeto una edificación destinada a vivienda, de acuerdo con los artículos 50.Uno 23º de la Ley 4/2012 y 20.Uno 23º de la LIVA. Respecto de estas operaciones no se contempla la posibilidad de renuncia, por lo cual la exención opera en todo caso, lo que supone que la constitución o transmisión del usufructo queda sujeta a la modalidad de TPO y, en consecuencia, no se devenga la cuota variable del IAJD, dada la incompatibilidad anteriormente referida.

II. LA INDEBIDA TRIBUTACIÓN DE LAS OPERACIONES INTEGRANTES DE LA DESMEMBRACIÓN DEL DOMINIO

La calificación constituye una fase del proceso de aplicación de la norma que presupone su interpretación y consiste en la subsunción del supuesto de hecho real

en el presupuesto de hecho de la norma. El artículo 13 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, de la Ley General Tributaria (en adelante, LGT) establece que las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado. Dicha redacción tiene su antecedente, precisamente, en la regulación del ITPAJD³, cuyo Texto Refundido establece en su artículo 2 que el impuesto se exigirá con arreglo a la verdadera naturaleza del acto o contrato liquidable, cualquiera que sea la denominación que las partes le hayan dado, prescindiendo de los defectos, tanto de forma como intrínsecos que pudieran afectar a su validez y eficacia. Ciertamente, el problema que se plantea cuando los contribuyentes, autoliquidan una operación por el impuesto equivocado, no es en todo caso – y necesariamente- un problema de calificación en el sentido estricto a que se refieren las disposiciones mencionadas, en que la autoliquidación efectuada por el contribuyente no se ajusta a la verdadera naturaleza del hecho, acto o negocio realizado. Tratándose de operaciones susceptibles de gravarse alternativamente por el IGIC o IVA, o bien por el ITPO la autoliquidación improcedente puede derivar de una incorrecta subsunción del supuesto de hecho en el presupuesto de hecho normativo. Esto es lo que ocurre cuando en la desmembración del dominio sobre un inmueble destinado a vivienda, en que la transmisión se efectúa por quien tiene la condición de empresario o profesional, no se tiene en cuenta que la transmisión del usufructo tiene encaje en las normas de exención de los artículos 50.Uno 23º de la Ley 4/2012 -para el IGIC- y 20.Uno 23º -en el IVA-, y las partes intervinientes “declaran” en la escritura pública que las operaciones de transmisión separada del dominio y del usufructo quedan, ambas, sujetas al IGIC o al IVA, autoliquidando de modo improcedente alguno de estos dos impuestos, con la consiguiente autoliquidación del IAJD en los términos anteriormente expuestos.

Cabe preguntarse entonces cuál es la relevancia, a efectos jurídico-tributarios, de una tal declaración y la autoliquidación subsiguiente. A nuestro entender, el carácter *ex lege* de la obligación tributaria impide concederle relevancia alguna más allá de los efectos derivados de la prescripción del derecho de la Administración a liquidar y del derecho del contribuyente a solicitar la devolución de ingresos indebidos. A nuestro juicio, como se razonará más adelante, la prescripción determina la extinción de la obligación tributaria o del derecho a solicitar la

³ Sobre la traslación del principio de calificación jurídica desde la regulación de este impuesto, MUÑOZ DEL CASTILLO, J.L. Y OTROS: Comentarios al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, 2ª edición, Civitas, Pamplona, 2008, p. 45 y ss.

devolución de ingresos indebidos, pero la obligación tributaria extinguida es la que se devengó *ope legis* por la operación concretamente realizada.

Son varias las cuestiones que plantea la indebida tributación de la desmembración del dominio, tanto desde el punto de vista de los medios a disposición de los obligados tributarios para revertirla, como de las facultades y deberes de la Administración dirigidos a su corrección.

En lo que se refiere a la incorrecta autoliquidación del IVA o del IGIC por la transmisión del usufructo, la persona del adquirente está legitimada, conforme a los artículos 227.4 y 232.1 de la LGT y 29.2 de la Ley 9/2006, de 11 de diciembre, Tributaria, de la Comunidad Autónoma de Canarias, para promover reclamación económico-administrativa frente a la improcedente repercusión de las cuotas soportadas en la referida operación. La presentación de la reclamación contra la repercusión del IVA o del IGIC provoca un efecto interruptivo que va más allá de estos impuestos y que alcanza al derecho a la devolución del IAJD, ya que puede considerarse que las obligaciones tributarias derivadas de ambos impuestos son obligaciones conexas. En efecto, el artículo 68.9 de la LGT establece que la interrupción del plazo de prescripción del derecho a liquidar la deuda relativa a una obligación tributaria -entre otras causas, por la presentación de reclamaciones y recursos de cualquier clase- determinará asimismo la interrupción del derecho a liquidar y a solicitar la devolución de ingresos indebidos relativas a las obligaciones tributarias conexas del propio obligado tributario cuando en estas se produzca o haya de producirse una tributación distinta como consecuencia de la aplicación -ya sea por la Administración Tributaria o por los obligados tributarios- de los criterios o elementos en los que se fundamente la regularización de la obligación con la que estén relacionadas las obligaciones tributarias conexas. El concepto de obligación conexas acogido por la ley es un concepto amplio, al entenderse que son obligaciones conexas aquellas en las que algunos de sus elementos resulten afectados o se determinen en función de los correspondientes a otra obligación o período distinto. La conexión vendría dada en este caso por el hecho de que la autoliquidación del IAJD viene anudada a la autoliquidación del IGIC o del IVA cuya indebida repercusión, por no haberse producido el devengo, se invoca ⁴.

⁴ Sobre las obligaciones tributarias conexas: SESMA SÁNCHEZ, B., "La reforma de la LGT: cuestiones conflictivas", Revista Española de Derecho Financiero, núm. 173/2017, p. 70 y ss.; MARTÍN-CÁCERES, A.F., "Las obligaciones tributarias conexas en el ámbito de la función revisora de los actos administrativos en materia tributaria", Revista Quincena Fiscal nº 3/2018 p 101 y ss.

Siguiendo con la indebida autoliquidación del IVA o del IGIC, debe tenerse en cuenta, además, que el artículo 15.1 e) del RD 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento General de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, establece que el derecho a obtener la devolución de ingresos indebidos podrá reconocerse en un procedimiento de rectificación de la autoliquidación a instancia del obligado tributario o de otros obligados en el supuesto previsto en el artículo 14.3 del citado Reglamento, referido, entre otros, a los obligados tributarios que hubiesen soportado indebidamente la repercusión del tributo⁵. La legitimación para que la persona que ha soportado la repercusión del IGIC o del IVA solicite la rectificación de la autoliquidación presentada por el sujeto pasivo de estos impuestos se establece también en el artículo 129 del RD 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.

En segundo lugar, en cuanto al IAJD, de acuerdo con el artículo 120.3 de la LGT, asiste al contribuyente el derecho a instar la rectificación de su propia autoliquidación del IAJD a fin de obtener la devolución del ingreso indebido efectuado por el concepto transmisión del usufructo, modalidad impositiva que resulta incompatible con el ITPO devengado con ocasión de dicha operación. El plazo de prescripción del derecho a la devolución de ingresos indebidos en los supuestos de tributos que graven una misma operación y que sean incompatibles no se inicia en el día siguiente a aquel en que se realizó el ingreso indebido, sino, conforme al artículo 67.1 *in fine* de la LGT, desde la resolución del órgano específicamente previsto para dirimir cuál es el tributo procedente. En el caso que aquí estudiamos, no se trata, en puridad de que una misma operación se grave con dos impuestos incompatibles, ya que los hechos imponible del ITPO y el IAJD son distintos. Se trataría más bien de una incompatibilidad indirecta, sobrevenida una vez constatado por el órgano específicamente competente que el tributo devengado no es el IGIC o el IVA sino el ITPO. Como señala la STSJ de las Islas Baleares de 20 de diciembre de 2013 (recurso nº 8/2013), refiriéndose a las actuaciones de comprobación administrativa, pero con razonamiento trasladable a las actuaciones del

⁵ Sobre la legitimación de la persona a quien se ha repercutido el impuesto para instar la devolución, las SSTS de 25 de septiembre de 2014 (recurso de casación nº 3394/2012); de 23 de junio de 2014 (recurso de casación nº 2283/2012) y de 7 de diciembre de 2012 (recurso de casación nº 2693/2008).

contribuyente en defensa de sus intereses, la incompatibilidad en el supuesto analizado viene dada por la imposibilidad de sostener que una operación sujeta al ITPO lo está también al IAJD. En buena lid, la presentación por parte del obligado tributario de una solicitud de rectificación de su autoliquidación del IAJD debería acompañarse de una autoliquidación complementaria por el ITPO devengado en la transmisión onerosa del usufructo sobre edificación destinada a vivienda, sin perjuicio de las actuaciones que la Administración tributaria pueda desarrollar para la práctica de la liquidación por este impuesto, en los términos que han quedado expuestos, dada la conexión existente entre el IAJD cuya devolución se interesa, y el ITPO devengado y no ingresado.

Desde el punto de vista de las actuaciones de comprobación a desarrollar por la Administración Tributaria a fin de liquidar la deuda tributaria por el tributo procedente dentro del plazo de prescripción, debe tenerse en cuenta, en primer lugar, que las actuaciones de comprobación eventualmente iniciadas en relación con el tributo autoliquidado de manera improcedente -en este caso el IGIC o el IVA- interrumpe el plazo para liquidar el tributo procedente. Así lo establece el artículo 68.1 de la LGT en la redacción dada al mismo por la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude y de adecuación de la normativa financiera. El citado artículo dispone en su letra a) que el plazo de prescripción del derecho a liquidar se interrumpe por cualquier acción de la Administración tributaria realizada con conocimiento formal del obligado tributario conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento y liquidación de todos o parte de los elementos de la obligación tributaria que proceda "aunque la acción se dirija inicialmente a una obligación tributaria distinta como consecuencia de la incorrecta declaración del obligado tributario". De acuerdo con ello, cualquier acción de la Administración tributaria dirigida a comprobar la liquidación del IVA o del IGIC por la transmisión onerosa del usufructo sobre edificación destinada a vivienda -exenta de aquellos impuestos- interrumpe el plazo de prescripción de la acción para liquidar el ITPO, ya que ha sido la incorrecta liquidación del obligado tributario la que ha inducido la actuación administrativa en relación con el IGIC o el IVA. No constituye un obstáculo a la producción de tal efecto interruptivo el hecho de que la actuación de comprobación se realiza cerca del obligado tributario que ha realizado la incorrecta autoliquidación -el sujeto pasivo del IGIC o el IVA- mientras que dicho efecto interruptivo lo es en relación con el ITPO devengado a cargo de persona distinta -la adquirente-, pues la

citada disposición no limita el alcance del efecto interruptivo así previsto a los supuestos en que la obligación distinta lo sea del mismo obligado tributario.

Ahora bien, de acuerdo con el principio de buena administración ínsito en el artículo 103.1 de la CE, rige en la actuación administrativa de comprobación el principio de regularización íntegra, lo cual, según la doctrina del TS significa que "la regularización tributaria, debe incluir no solamente aquellos aspectos que supongan un aumento de gravamen, sino también aquellos que concurriendo y constanding, puedan suponer un beneficio, exención, bonificación o reducción del mismo, resultando favorable para el obligado inspeccionado" (STS de 19 de julio de 2012, recurso de casación nº 2324/ 2010). Más concretamente, la STS de 25 de febrero de 2021 (recurso de casación nº 1302/2020) haciéndose eco de la doctrina consolidada en la materia, ha declarado que "cuando la Administración inicia un procedimiento de comprobación, verificación de datos o inspección y procede a la regularización del contribuyente, ésta ha de ser íntegra, afectando no solo al tributo gestionado, sino a todos aquellos que estén relacionados directamente con los mismos presupuestos fácticos, y por ello debe llamar al procedimiento a quienes puedan ser afectados por la resolución del mismo", lo que incluye -se añade- a las Administraciones competentes para gestionar el impuesto. De acuerdo con tal doctrina, la Administración tributaria, una vez advertida la impropia autoliquidación del IGIC o del IVA de la transmisión onerosa del usufructo sobre vivienda exenta, deberá, a nuestro juicio, reconocer el derecho a la devolución del ingreso indebidamente realizado en concepto de IAJD por el adquirente.

Las anteriores consideraciones parten de la hipótesis de que el plazo de prescripción del derecho a liquidar las deudas tributarias relativas a las operaciones de desmembración del dominio a título oneroso, así como el relativo al derecho a la devolución de ingresos indebidos no haya concluido.

En los supuestos en que la prescripción se haya consumado, se produce la extinción de la deuda tributaria, así como del derecho a solicitar la devolución del ingreso indebidamente realizado en concepto del IAJD. Ahora bien, como hemos adelantado en líneas anteriores, con respecto a la deuda tributaria, las que se extinguen son, a nuestro juicio, las que se han devengado *ex lege*, es decir, la deuda tributaria por IGIC o IVA en relación con la transmisión onerosa del dominio por empresario o profesional, y el ITPO por la transmisión onerosa del usufructo sobre edificación destinada a vivienda efectuada por empresario o profesional, además del

derecho a solicitar la devolución del IAJD indebidamente ingresado. La improcedente liquidación del IGIC o del IVA por la transmisión onerosa del usufructo sobre vivienda no opera la conversión de la obligación tributaria de un impuesto por otra distinta, dado su carácter *ex lege*, del que se derivan los principios de indisponibilidad del crédito tributario y de la inderogabilidad de la obligación tributaria, establecidos en los artículos 18 y 17.5 de la LGT. El primero obliga a la Administración, entre otros requerimientos, a exigir el tributo que aparece fijado en la propia Ley⁶; el segundo impide alterar los elementos de la obligación tributaria por actos o convenios entre las partes, que carecerán de efectos ante la Administración. Por tanto, ninguna cláusula de sujeción que eventualmente acuerden las partes intervinientes en la operación puede alterar la obligación tributaria legalmente devengada como consecuencia de la concreta operación realizada. Por ello, a nuestro juicio, la STSJ de Madrid nº 476/2011 de 8 de junio, referida en la resolución objeto de estudio, sienta un criterio no ajustado a dicha naturaleza *ex lege* cuando declara: *Es cierto que la desmembración del dominio tuvo lugar en virtud del título de compraventa. No obstante, concurre en este caso una peculiaridad que no puede obviarse y es que en la escritura pública de compraventa las partes indicaron expresamente que sujetaban la citada operación al Impuesto sobre el Valor Añadido. Y la parte compradora presentó, en relación con dicha escritura pública, ante la Comunidad de Madrid autoliquidación por el ITP y AJD, en su modalidad de actos jurídicos documentados. Y, sin embargo, la Comunidad de Madrid no ha acreditado que se hubiera iniciado un procedimiento por el que, negando validez a la cláusula de la citada escritura pública por la que las partes acordaban sujetar dicha operación al IVA, se haya girado la correspondiente liquidación por el ITP y AJD, en su modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas.*

Tal razonamiento lleva al órgano judicial a declarar que, en el supuesto de hecho descrito, la desmembración del dominio ha tenido lugar con ocasión de una operación sujeta y no exenta del IVA formalizada en escritura pública. No compartimos este criterio porque, además de las razones ya expuestas, introducen una suerte de derecho de renuncia a la tributación por el ITPO, o de opción entre el gravamen de la operación en el IVA o en el ITPO que carece de cobertura legal; renuncia que solo se contempla, exclusivamente, en favor del adquirente empresario o profesional en las entregas de terrenos rústicos y en las segundas y ulteriores entregas de edificaciones en las condiciones previstas en el artículo 50. Uno 20º y 22

⁶ PEREZ ROYO, F. y CARRASCO GONZÁLEZ F.M.: Derecho Financiero y Tributario. Parte General, edit. Aranzadi, Pamplona, 2020 p. 156.

y Cinco de la Ley 4/2012 en relación con el IGIC y el artículo 20. Uno 20º y 22º y Dos de la LIVA en relación con este impuesto.

Del criterio sostenido en el citado pronunciamiento extrae el órgano judicial consecuencias relevantes en cuanto a la tributación de la consolidación del dominio, que analizamos a continuación.

III. LA TRIBUTACIÓN DE LA CONSOLIDACIÓN DEL DOMINIO

Centrado el análisis en la consolidación del dominio por fallecimiento de la persona del usufructuario⁷ con origen en una desmembración derivada de transmisión onerosa -supuesto de hecho objeto de consulta-, se descarta ante todo su tributación por el Impuesto de Sucesiones y Donaciones, dado que su normativa reguladora -artículos 3 de la Ley 29/1987 de 18 de diciembre- circunscribe el hecho imponible del impuesto a las adquisiciones gratuitas de bienes y derechos, y el artículo 42.7 del RITPAJD establece que la consolidación del dominio desmembrado por título lucrativo se regirá por las normas de este impuesto. En relación con la consolidación del dominio interesa analizar el régimen de tributación precedente cuando su desmembración, en lo referido a la transmisión del usufructo sobre vivienda, ha tributado indebidamente por el IGIC o IVA.

En primer lugar ha de afirmarse que, como acertadamente advierte el centro directivo con referencia al IGIC, a diferencia de la transmisión onerosa del derecho de usufructo por empresario o profesional, que se califica como una prestación de servicios sujeta al IGIC o al IVA, la consolidación del dominio no tiene encaje en el hecho imponible de estos impuestos, por lo cual, estando proscrita la aplicación de la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible -artículo 14 de la LGT- la reversión del usufructo al nudo propietario o consolidación del dominio es una operación no sujeta al IGIC o al IVA. Ello lleva a plantearse si dicha consolidación queda sujeta al ITPO, lo que, de ser cierto, excluiría la cuota variable del IAJD conforme a la regla de incompatibilidad establecida en el reiteradamente citado artículo 31.2 del TRITPAJD.

⁷ En virtud del artículo 513 del Código Civil, el usufructo se extingue, entre otras causas, por muerte de la persona usufructuaria, lo que supone, conforme a su artículo 522, la entrega de la cosa usufructuada a la persona del propietario”.

Sobre el devengo del IAJD, el criterio del centro directivo parece alinearse, si bien no de manera categórica, con el sostenido en la citada STSJ de Madrid de 8 de junio de 2011, al considerar que la inicial -indebida- tributación de la adquisición del usufructo sobre vivienda en el IGIC plantea un problema en la directa aplicación del artículo 42 del RITPAJD. Según el apartado 2 de la citada disposición; "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". Pues bien, el problema que se aprecia en la resolución aquí analizada es que la adquisición onerosa del usufructo sobre vivienda no tributó por el ITPO, lo cual, partiendo de la hipótesis de una imposible rectificación por transcurso del plazo de prescripción, conduce a la exigencia del IAJD al tipo del 0,75%, conforme al artículo 36 del DLg 1/2009, siempre que concurren los requisitos del artículo 31.2 del TRLITPAJD.

Discrepamos del planteamiento sostenido por el TSJM en la ya citada Sentencia de 8 de junio de 2011 al afirmar que, como consecuencia de sujetarse la operación de desmembramiento al IVA, la consolidación debe quedar sujeta al IAJD conforme al art. 42.2 RITPAJD. Tampoco compartimos la afirmación del centro directivo según la cual la modalidad de TPO del ITPAJD es la que *debería haberse devengado* en el momento de la venta. Como hemos razonado en el epígrafe anterior, tratándose de la transmisión onerosa de usufructo sobre vivienda por empresario o profesional, la modalidad *efectivamente devengada*, con independencia de lo declarado en escritura o autoliquidado por los intervinientes en la operación, es la modalidad de TPO, dado el carácter *ex lege* de la obligación tributaria.

En segundo lugar, conviene detenerse en la lectura del artículo 42.2 del RITPAJD, un apartado de difícil inteligencia cuando señala que se exigirá al nudo propietario, "por los mismos conceptos y título por los que adquirió, en su día, la nuda propiedad...", pues se comprende con claridad a qué se refiere la norma cuando habla de los "mismos conceptos". En todo caso, lo que nos parece decisivo es que el artículo 14 del TRLITP incluido en su Título I, dedicado a la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, establece una regla especial según la cual, al

consolidarse el dominio, el nudo propietario tributará por este impuesto atendiendo al valor del derecho que ingrese en su patrimonio, disposición esta que se repite en el apartado 1 de artículo 42 del RITPAJD. Si se considerase que la norma reglamentaria está ordenando que la consolidación del dominio tribute por el mismo impuesto -concepto- por el que tributó la desmembración, tal interpretación conduciría a un imposible en el caso de una transmisión onerosa del usufructo efectuada por empresario que tuviera por objeto una edificación no destinada a vivienda. En efecto, dicha operación de transmisión quedaría sujeta al IGIC o al IVA mientras que, como se ha señalado, al no estar sujeta a estos impuestos la consolidación del dominio por extinción de dicho usufructo, dicha consolidación no resultaría gravada, en contradicción con lo dispuesto en el artículo 14 TRLITP. Ello nos lleva a concluir que la interpretación de la norma reglamentaria más acorde con la disposición legal citada obliga a entender que la consolidación del dominio desmembrado por título oneroso tributa por la modalidad de TPO, cuando dicha consolidación se produzca por transcurso del plazo o muerte de la persona del usufructuario, como es el caso aquí analizado.

En tercer lugar, entendemos que la prescripción del derecho a liquidar el impuesto inherente a la transmisión onerosa de usufructo sobre edificación destinada a vivienda efectuada por empresario o profesional, no permite considerar procedente la autoliquidación por el IAJD con ocasión de la consolidación del dominio. Así cabe afirmarlo en consonancia con el devengo *ope legis* de la modalidad de TPO por la consolidación del dominio, lo cual determina que entre en juego la regla de incompatibilidad entre ambas modalidades impositivas prevista en el artículo 31.2 del TRLITPAJD. A mayor abundamiento, debe tenerse en cuenta que, conforme al artículo 66 bis de la LGT, la prescripción del derecho a liquidar no afecta, por regla general, al derecho de la Administración para realizar comprobaciones e investigaciones conforme al artículo 115 de la LGT, es decir, incluidas las que afecten a ejercicios, períodos y conceptos tributarios respecto de los que se hubiera producido la prescripción siempre que dicha comprobación o investigación resulte precisa en relación con los derechos referidos en el artículo 66 LGT que no hubieran prescrito. De ello se sigue que una eventual actuación administrativa de comprobación que tenga por objeto las autoliquidaciones presentadas por el obligado tributario con ocasión de la consolidación del dominio con origen en una transmisión del usufructo sujeta al ITPO, permite extender la acción comprobadora a las autoliquidaciones presentadas por las operaciones de desmembración del dominio, aunque se haya consumado la prescripción del derecho a liquidar el tributo procedente en las mismas.

La consecuencia derivada de la constatación de una indebida tributación por IGIC o IVA en las operaciones de desmembración del dominio, es que, no obstante la imposibilidad de liquidar la obligación tributaria prescrita por el ITPO, la Administración, en aplicación del artículo 14 del TRLITPAID, debe liquidar el ITPO por la operación de consolidación del dominio y declarar que no se ha producido el devengo de la cuota variable del IAJD por aplicación de la regla de incompatibilidad entre ambas modalidades impositivas. Ello con las consecuencias que, en punto al reconocimiento del derecho a la devolución de ingresos indebidos, se deriven, en su caso, de la indebida tributación por el IAJD.

Finalmente, en ausencia de una actuación de comprobación, podrá el obligado tributario solicitar la devolución del ingreso indebido correspondiente en el supuesto de que haya presentado autoliquidación por el IAJD con ocasión de la consolidación del dominio instando la rectificación de la misma.

CONCLUSIONES

PRIMERA. Dado el carácter ex lege de la obligación tributaria, los impuestos devengados con ocasión de la desmembración del dominio son los que se corresponden a cada hecho imponible previsto legalmente y concretamente realizado, sin que una eventual cláusula de sujeción a impuesto distinto tenga virtualidad para operar la conversión de la obligación tributaria nacida. Solo en los supuestos legalmente previstos, la voluntad de las partes intervinientes en el negocio puede determinar la sujeción a tributo distinto al inicialmente previsto en la Ley. Es el caso de la renuncia a la exención en el IGIC o en el IVA establecida en relación con la entrega de terrenos rústicos y las segundas y ulteriores entregas de edificaciones, en los términos y con las condiciones previstas en su normativa reguladora. En relación con la tributación de la transmisión onerosa del usufructo sobre edificación destinada a vivienda efectuada por empresario o profesional, no se contempla una renuncia a la tributación por el ITPO.

SEGUNDA. De acuerdo con lo anterior, el transcurso del plazo de prescripción del derecho de la Administración a liquidar el tributo procedente con ocasión de la desmembración del dominio en nuda propiedad y usufructo a título oneroso, no comporta una modificación del tributo devengado y en consecuencia, tampoco determina una modificación del concepto impositivo por el que debe tributar la consolidación del dominio. Esta operación se encuentra sujeta al ITPO cuando la

consolidación se produzca por cumplimiento del plazo previsto o por muerte del usufructuario. En consecuencia, por aplicación de la regla de incompatibilidad del artículo 31.2 TRLITPAJD, la consolidación del dominio en tales circunstancias no está sujeta a la cuota variable del IAJD.