

NUMERO DE CRITERIO: CRI0001-17

ÓRGANO: Dirección General de Tributos y Juego

FECHA DE SALIDA: 15/02/2017

NORMATIVA:

- Ley de la Generalitat Valenciana 13/1997, de 23 de diciembre, por la que se regula el Tramo Autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y restantes tributos cedidos.
- Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.
- Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

CUESTIÓN PLANTEADA: Aplicación de las bonificaciones en el caso de consolidación del dominio por extinción de usufructo en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

CONTESTACIÓN:

Los artículos diez y diez bis de la Ley de la Generalitat Valenciana 13/1997, de 23 de diciembre, por la que se regula el Tramo Autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y restantes tributos cedidos, establecen determinadas reducciones por parentesco en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en los casos de transmisiones lucrativas entre padres e hijos, que quedan condicionadas al cumplimiento de determinados requisitos contenidos en dicha normativa. En concreto el artículo diez regula las reducciones en las adquisiciones *mortis causa* y el artículo diez bis hace lo propio con las reducciones en adquisiciones *inter vivos*.

Por su parte, el artículo doce bis, regula las bonificaciones aplicables por razón del parentesco en las adquisiciones citadas.

Dados los cambios operados en los últimos años en la normativa que regula el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, así como las modificaciones operadas en los beneficios fiscales de carácter autonómico por razón del parentesco, resulta conveniente analizar el caso concreto de la extinción, por fallecimiento del usufructuario o por terminación de su vigencia temporal, del usufructo constituido por actos *mortis causa* o por negocios jurídicos gratuitos e *inter vivos*.

Con carácter general, a la hora de aplicar las reducciones y bonificaciones del impuesto al que nos referimos, debemos atender al momento en que se produce el devengo del mismo para determinar la cuantía y condiciones en que se pueden aplicar dichos beneficios fiscales.

De este modo, la fecha de fallecimiento del causante en las sucesiones y el momento en que se lleva a cabo la donación en las transmisiones *inter vivos*, serán determinantes para calcular el importe a ingresar en la autoliquidación que se presente.

No obstante lo anterior, existen casos controvertidos, como el que se analiza en el presente documento, en los que no resulta fácil determinar cuáles son las reducciones y bonificaciones aplicables: si las vigentes en el momento en que se produce la desmembración del dominio o las vigentes en el momento en que se produce la consolidación del pleno dominio en el nudo propietario por la extinción del usufructo.

I. Reducciones aplicables en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones para el caso de extinción, por fallecimiento del usufructuario o por terminación de su vigencia temporal, del usufructo constituido por actos *mortis causa* o por negocios jurídicos gratuitos e *inter vivos*.

Respecto a las reducciones aplicables en el momento de consolidación del dominio, éstas serán las vigentes en el momento en que se produjo la desmembración, esto es, cuando la plena propiedad se deslindó en usufructo y nuda propiedad.

La letra «c» del artículo 26 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones –en la redacción dada por el apartado cuatro del artículo 3 de la Ley 3/2002, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social– preceptúa: «*Serán de aplicación las normas contenidas en los apartados siguientes a la tributación del derecho de usufructo, tanto a la constitución como a la extinción [...] c) En la extinción del usufructo se exigirá el impuesto según el título de constitución, aplicando el tipo medio efectivo de gravamen correspondiente a la desmembración del dominio*».

Por su parte, el artículo 51 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aprobado por el Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, establece:

«1. Al adquirirse los derechos de usufructo, uso y habitación se girará una liquidación sobre la base del valor de estos derechos, con aplicación, en su caso, de la reducción que corresponda al adquirente según lo dispuesto en el artículo 42 de este Reglamento.

2. Al adquirente de la nuda propiedad se le girará una liquidación teniendo en cuenta el valor correspondiente a aquélla, minorando, en su caso, por el importe de la reducción a que tenga derecho el nudo propietario por su parentesco con el causante según las reglas del citado artículo 42 y con aplicación del tipo medio efectivo de gravamen correspondiente al valor íntegro de los bienes. A estos efectos, el tipo medio efectivo se calculará dividiendo la cuota tributaria correspondiente a una base liquidable teórica, para cuya determinación se haya tomado en cuenta el valor íntegro de los bienes, por esta misma base y multiplicando el cociente por 100, expresando el resultado con inclusión de hasta dos decimales.

Sin perjuicio de la liquidación anterior, al extinguirse el usufructo el primer nudo propietario viene obligado a pagar por este concepto sobre la base del valor atribuido al mismo en su constitución, minorado, en su caso, en el resto de la reducción a que se refiere el artículo 42 de este Reglamento cuando la misma no se hubiese agotado en la liquidación practicada por la adquisición de la nuda propiedad, y con aplicación del mismo tipo medio efectivo de gravamen a que se refiere el párrafo anterior.

3. En el supuesto de que el nudo propietario transmitiese su derecho, con independencia de la liquidación que se gire al adquirente sobre la base del valor que en ese momento tenga la nuda propiedad y por el tipo de gravamen que corresponda al título de adquisición, al consolidarse el pleno dominio en la persona del nuevo nudo propietario, se girará liquidación sobre el porcentaje del valor total de los bienes por el que no se le liquidó, aplicando la escala de gravamen correspondiente al título por el que se desmembró el dominio.

4. Si la consolidación del dominio en la persona del primero o sucesivos nudo propietarios se produjese por una causa distinta al cumplimiento del plazo previsto o a la muerte del usufructuario, el adquirente sólo pagará la mayor de las liquidaciones entre la que se encuentre pendiente por la desmembración del dominio y la correspondiente al negocio jurídico en cuya virtud se extingue el usufructo.

Si la consolidación se opera en el usufructuario, pagará éste la liquidación correspondiente al negocio jurídico en cuya virtud adquiere la nuda propiedad.

Si se operase en un tercero, adquirente simultáneo de los derechos de usufructo y nuda propiedad, se girará únicamente las liquidaciones correspondientes a tales adquisiciones.

5. En los usufructos sucesivos el valor de la nuda propiedad se calculará teniendo en cuenta el usufructo de mayor porcentaje y a la extinción de este usufructo pagará el nudo propietario por el aumento de valor que la nuda propiedad experimente y así sucesivamente al extinguirse los demás usufructos. La misma norma se aplicará al usufructo constituido en favor de los dos cónyuges simultáneamente, pero sólo se practicará liquidación por consolidación del dominio cuando fallezca el último.

6. La renuncia de un usufructo ya aceptado, aunque sea pura y simple, se considerará a efectos fiscales como donación del usufructuario al nudo propietario.

7. Si el usufructo se constituye con condición resolutoria distinta de la vida del usufructuario se liquidará por las reglas establecidas para los usufructos vitalicios, a reserva de que, cumplida la condición, se practique nueva liquidación, conforme a las reglas establecidas para el usufructo temporal, y se hagan las rectificaciones que procedan en beneficio del Tesoro o del interesado.

8. Al extinguirse los derechos de uso y habitación se exigirá el Impuesto al usufructuario, si lo hubiere, en razón al aumento del valor del usufructo, y si dicho usufructo no existiese se practicará al nudo propietario la liquidación correspondiente a la extinción de los mismos derechos. Si el usufructo se extinguiese antes de los derechos de uso y habitación, el nudo propietario pagará la correspondiente liquidación por la consolidación parcial operada por la extinción de dicho derecho de usufructo en cuanto al aumento que a virtud de la misma experimente el valor de la nuda propiedad».

De la interpretación conjunta de estos artículos, se deduce que en el momento en que se produce la consolidación del dominio, ya sea por extinguirse el usufructo por el cumplimiento del plazo previsto o por la muerte del usufructuario, las reducciones que se aplican sobre la base imponible para el cálculo de la base liquidable serán las vigentes en el momento en que se produjo la desmembración del dominio. Ahora bien, las reducciones solo se aplican en el caso de que el importe en el momento de la adquisición de la nuda propiedad no se hubiere agotado por resultar insuficiente la base imponible, de forma que el importe de la reducción no aplicada se consignará al consolidarse el pleno dominio por extinción del usufructo.

En este sentido, en la contestación a la consulta vinculante V4732-16, la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda y Función Pública, en un supuesto de consolidación de la propiedad escindida por una donación, determina:

«Como cuestión d) se suscita si la reducción del 95% se aplicará también en el momento de la consolidación. En ese sentido, ha de tenerse presente lo que establece el artículo 51.2 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aprobado por Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre. Conforme a dicho precepto, en el momento del desmembramiento del dominio se le gira al adquirente de la nuda propiedad liquidación por el valor de la misma con aplicación del tipo medio de gravamen correspondiente al valor íntegro del bien, con aplicación de las reducciones por parentesco. Se aplicarán asimismo, si procediere, las otras reducciones previstas en el artículo 20 de la Ley 29/1987. Cuando se extin-

ga el usufructo, el nudo propietario pagará por este concepto sobre la base del valor atribuido al mismo en su constitución, minorado, en su caso, en el resto de las reducciones cuando no se hubiesen agotado en la liquidación practicada por la adquisición de la nuda propiedad y con aplicación del tipo medio efectivo de gravamen calculado en su momento. Procederá igual traslación del resto no imputado de la reducción por transmisión "inter vivos" en aquellos supuestos en que, por insuficiencia de base imponible, la reducción no se hubiera podido hacer efectiva en su totalidad, tal y como determina el epígrafe 1.1.d) de la Resolución 2/1999, de 23 de marzo (B.O.E. del 10 de abril), dictada por esta Dirección General, relativa a la aplicación de las reducciones en el base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en materia de vivienda habitual y empresa familiar».

II. Bonificaciones aplicables en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones para el caso de extinción, por fallecimiento del usufructuario o por terminación de su vigencia temporal, del usufructo constituido por actos *mortis causa* o por negocios jurídicos gratuitos e *inter vivos*.

En cuanto a las bonificaciones aplicables a la hora de liquidar el impuesto por la consolidación del dominio, resulta más complejo determinar, a la hora de regular este supuesto, si son de aplicación las bonificaciones vigentes en el momento de la desmembración o las vigentes en el momento posterior en que se consolida el dominio.

La dificultad estriba en el silencio que se guarda en el artículo 51 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en relación con las bonificaciones, a diferencia de lo que ocurre con las reducciones que sí están citadas expresamente. El origen de este silencio es evidente, puesto que en el año 1991, fecha de aprobación del Reglamento, la normativa del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones no contemplaba ninguna bonificación sobre la cuota. Además, en la normativa de la Generalitat que regula las bonificaciones autonómicas en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones tampoco existe mención específica sobre cuál es la regulación a la que debe atenderse: la prevista en el momento de la desmembración o la prevista en el momento de la consolidación del dominio.

Precisamente el hecho de que no encontremos una regulación expresa al respecto, hace necesario que se establezca un criterio uniforme que sea de aplicación en el ámbito del Instituto Valenciano de Administración Tributaria y, a su vez, en aquellas oficinas liquidadoras a cargo de Registradores de la Propiedad que tengan encomendadas funciones en la aplicación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. La aplicación del citado criterio dota de seguridad jurídica a los contribuyentes, que saben que, con independencia de dónde presenten su autoliquidación, el importe a ingresar derivado de ésta va a ser el mismo. Asimismo, se facilita la aplicación, gestión e inspección del impuesto a todo el personal de tributos y de las oficinas liquidadoras, dándoles las pautas a seguir en el cálculo del impuesto del caso específico que nos ocupa.

Para el análisis del supuesto, imperativamente debe partirse de la redacción actual de la letra «c» del artículo 26 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. De conformidad con esta letra, en el momento en que se produce la consolidación del dominio en el nudo propietario –ya sea por extinguirse el usufructo por el cumplimiento del plazo previsto, ya sea por la muerte del usufructuario–, al nudo propietario se le «*exigirá el impuesto según el título de constitución, aplicando el tipo medio efectivo de gravamen correspondiente a la desmembración del dominio*».

Según el Diccionario de la Real Academia Española, «efectivo» es un adjetivo, cuya primera acepción significa «*real y verdadero, en oposición a quimérico, dudoso o nominal*».

Por consiguiente, la mención al «tipo medio efectivo de gravamen» hace referencia a la exacción real y verdadera, esto es, a la cuantía satisfecha e ingresada por el contribuyente, una vez liquidado el impuesto y tenido en cuenta todos los elementos cuantificadores de la deuda tributaria, beneficios fiscales incluidos.

Por otra parte, hay que tener presente que el artículo 51 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones indica que «*el tipo medio efectivo se calculará dividiendo la cuota tributaria correspondiente a una base liquidable teórica, para cuya determinación se haya tomado en cuenta el valor íntegro de los bienes, por esta misma base y multiplicando el cociente por 100, expresando el resultado con inclusión de hasta dos decimales*».

Tanto la Ley del Impuesto de Sucesiones y Donaciones, como el Reglamento del impuesto, definen la cuota tributaria como aquella resultante de aplicar a la «*cuota íntegra el coeficiente multiplicador en función de la cuantía de los tramos del patrimonio preexistente*» (véase artículo 22 de la ley). Es decir, el concepto regulado en la normativa del impuesto no es acorde con el concepto de «cuota tributaria» que, en el estado actual de la ciencia jurídico-tributaria, recoge la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Así:

a) El artículo 56 de la Ley General Tributaria regula la cuota tributaria. Este concepto genérico, a su vez, contempla varias especies: cuota íntegra, cuota líquida y cuota diferencial.

b) La cuota íntegra es el resultado de aplicar el tipo de gravamen a la base liquidable.

c) La cuota líquida es el resultado de aplicar sobre la cuota íntegra las deducciones, bonificaciones, adiciones o coeficientes previstos, en su caso, en la ley de cada tributo.

d) La cuota diferencial es el resultado de minorar la cuota líquida en el importe de las deducciones, pagos fraccionados, retenciones, ingresos a cuenta y cuotas, conforme a la normativa de cada tributo.

Por consiguiente, la «cuota tributaria» prevista en la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones corresponde al concepto de «cuota líquida» mencionado en la Ley General Tributaria.

Partiendo de lo dicho hasta aquí, es factible realizar una labor hermenéutica que sea armónica e integradora de lo anterior. Así, cabe entender:

I) La base liquidable teórica del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, es decir, aquella para cuya determinación se haya tomado en cuenta el valor íntegro de los bienes, es la que resulta de aplicar sobre la base imponible teórica (que lógicamente, es aquella que tiene en cuenta el valor íntegro de los bienes) las reducciones correspondientes.

II) La cuota íntegra es el resultado de aplicar la escala de gravamen sobre la base liquidable teórica.

III) La cuota líquida es el resultado de aplicar sobre la cuota íntegra el coeficiente multiplicador y, en su caso, las bonificaciones sobre la cuota.

IV) El «*tipo medio efectivo de gravamen*» es aquel que se calcula dividiendo la cuota líquida del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, correspondiente a una base liquidable teórica, por esta misma base y multiplicando el cociente por 100, expresando el resultado con inclusión de hasta dos decimales.

Esta interpretación determina que, en la consolidación del dominio, los beneficios fiscales aplicables (en este caso, reducción sobre la base imponible y bonificaciones sobre la

cuota) son los vigentes en el momento de la desmembración del dominio, ya que no tendría razón de ser un tratamiento dispar de los beneficios fiscales según sean una reducción o una bonificación.

Esta interpretación, también es ventajosa, en cuanto el contribuyente es conocedor del importe que tendrá que satisfacer con posterioridad, al consolidar el dominio, disminuyéndose así la incertidumbre respecto a la situación tributaria que pueda haber en un futuro. No parece lógico que la tributación de una situación que necesariamente se va a producir, como es la consolidación del dominio, quede a expensas del entorno tributario de ese momento futuro, siendo razonable proceder a calcular ya en el momento inicial el importe total a satisfacer por la adquisición, si bien solamente se satisfaga cada porción de la cuota en el momento en que efectivamente se lleve a cabo la adquisición de cada derecho (nuda propiedad primero y derecho de usufructo en un futuro).

Por último mencionar, que esta misma interpretación es la seguida por la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda y Función Pública. Así, en la contestación a la consulta vinculante V4732-16, se indica:

«... en los supuestos de donación de la nuda propiedad de participaciones, los donatarios habrán de presentar la correspondiente autoliquidación por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, siendo el valor de aquella la diferencia entre el valor real de las participaciones [...] y el del usufructo [...] conforme resulta del artículo 26 a) de la Ley 29/1987, del que resulta también la aplicación del tipo medio efectivo de gravamen correspondiente al valor íntegro de los bienes.

En lo que se refiere [...] al régimen aplicable a la extinción del usufructo, el artículo 26.c) de la Ley 29/1987 establece que: “c) En la extinción del usufructo se exigirá el impuesto según el título de constitución, aplicando el tipo medio efectivo del gravamen correspondiente a la desmembración del dominio”. En el caso planteado, dado que los adquirentes recibieron por donación del padre la nuda propiedad, cuando se consolide el dominio al fallecer el usufructuario, deberán tributar por el concepto donación tomando en cuenta el valor que tenían las participaciones en el momento de desmembramiento del dominio, no en el de la fecha de la consolidación por fallecimiento del usufructuario. El impuesto se aplicará sobre el porcentaje que no se liquidó en el momento de adquirirse la nuda propiedad, de acuerdo con la normativa existente en el momento de la desmembración del dominio en lo que respecta a la tarifa (tipo medio de gravamen), reducciones y bonificaciones aplicables».

El criterio de que las bonificaciones aplicables en la consolidación del dominio son las que la normativa aplicable establecía en el momento de la desmembración del dominio, es reiteración de lo mencionado, entre otras, en las siguientes contestación a consultas vinculantes: V4597-16, V3010-16, V2386-19, V1070-16 y V1034-16.

Cabe destacar que en la contestación a la consulta vinculante V2386-16, después de precisar que al adquirir la nuda propiedad se estará a la *«normativa existente en el momento de la desmembración del dominio en lo que respecta a la tarifa (tipo medio de gravamen), reducciones y bonificaciones aplicables»*, se añade lo siguiente: *«... y ello con independencia de la evolución que dicha normativa haya podido experimentar con posterioridad»*.

III. Conclusión.

Por todo lo anterior, este Centro Directivo concluye que, tanto las reducciones como las bonificaciones aplicables en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones para el caso de extinción, por fallecimiento del usufructuario o por terminación de su vigencia temporal, del usufructo constituido por actos *mortis causa* o por negocios jurídicos gratuitos e *inter vivos*, serán los vigentes en el momento de la desmembración del dominio, al adquirirse la nuda propiedad.