

**NÚMERO DE CRITERI: CRI0001-17**

**ÒRGAN:** Direcció General de Tributs i Joc

**DATA D'EIXIDA:** 15/02/2017

**NORMATIVA:**

- Llei de la Generalitat Valenciana 13/1997, de 23 de desembre, per la qual es regula el tram autonòmic de l'impost sobre la renda de les persones físiques i de la resta de tributs cedits.
- Reial Decret 1629/1991, de 8 de novembre, pel qual s'aprova el Reglament de l'impost sobre successions i donacions.
- Llei 29/1987, de 18 de desembre, de l'impost sobre successions i donacions.

**QÜESTIÓ PLANTEJADA:** Aplicació de les bonificacions en el cas de consolidació del domini per extinció d'usdefruit en l'impost sobre successions i donacions.

**CONTESTACIÓ:**

Els articles 10 i 10 bis de la Llei de la Generalitat Valenciana 13/1997, de 23 de desembre, per la qual es regula el tram autonòmic de l'impost sobre la renda de les persones físiques i de la resta de tributs cedits, estableixen determinades reduccions per parentiu en la base imposable de l'impost sobre successions i donacions, en els casos de transmissions lucratives entre pares i fills, que queden condicionades al compliment de determinats requisits continguts en la normativa mencionada. En concret, l'article 10 regula les reduccions en les adquisicions per causa de mort i l'article 10 bis fa el mateix amb les reduccions en adquisicions entre vius.

D'una altra banda, l'article 12 bis regula les bonificacions aplicables per raó del parentiu en les adquisicions esmentades.

Atés que hi ha hagut canvis en els últims anys en la normativa que regula l'impost sobre successions i donacions, així com també hi ha hagut modificacions en els beneficis fiscals de caràcter autonòmic per raó del parentiu, és convenient analitzar el cas concret de l'extinció, per defunció de l'usufructuari o per terminació de la seua vigència temporal, de l'usdefruit constituït per actes per causa de mort o per negocis jurídics gratuïts i entre vius.

Amb caràcter general, a l'hora d'aplicar les reduccions i bonificacions de l'impost a què ens referim, hem d'atendre al moment en què es produeix la meritació per a determinar la quantia i les condicions en què es poden aplicar els beneficis fiscals esmentats.

D'aquesta manera, la data de defunció del causant en les successions i el moment en què es du a terme la donació en les transmissions entre vius, són determinants per a calcular l'import a ingressar en l'autoliquidació que es presente.

No obstant això, hi ha casos controvertits, com el que s'analitza en aquest document, en els quals no és fàcil determinar quines són les reduccions i les bonificacions aplicables: si les vigents en el moment en què es produeix el desmembrament del domini o les vigents en el moment en què es produeix la consolidació del ple domini en el nu propietari per l'extinció de l'usdefruit.

**I. Reduccions aplicables en l'impost sobre successions i donacions per al cas d'extinció, per defunció de l'usufructuari o per terminació de la seua vigència temporal, de l'usdefruit constituït per actes per causa de mort o per negocis jurídics gratuïts i entre vius.**

Respecte a les reduccions aplicables en el moment de consolidació del domini, aquestes han de ser les vigents en el moment en què es va produir el desmembrament, és a dir, quan la plena propietat es va delimitar en usdefruit i nua propietat.

La lletra c de l'article 26 de la Llei 29/1987, de 18 de desembre, de l'impost sobre successions i donacions –en la redacció donada per l'apartat quatre de l'article 3 de la Llei 3/2002, de 30 de desembre, de mesures fiscals, administratives i de l'ordre social– preceptua: "Són aplicables les normes contingudes en els apartats següents a la tributació del dret d'usdefruit, tant a la constitució com a l'extinció [...] c) En l'extinció de l'usdefruit s'ha d'exigir l'impost segons el títol de constitució i aplicar el tipus mitjà efectiu de gravamen corresponent al desmembrament del domini".

Altrament, l'article 51 del Reglament de l'impost sobre successions i donacions, aprovat pel Reial decret 1629/1991, de 8 de novembre, estableix:

"1. En adquirir-se els drets d'usdefruit, ús i habitació s'ha de girar una liquidació sobre la base del valor d'aquests drets, amb aplicació, si és el cas, de la reducció que corresponga a l'adquirent segons el que disposa l'article 42 d'aquest reglament.

2. A l'adquirent de la nua propietat se li ha de girar una liquidació tenint en compte el valor corresponent a aquesta, i minorar, si és el cas, per l'import de la reducció a què tinga dret el nu propietari pel seu parentiu amb el causant segons les regles de l'esmentat article 42 i amb aplicació del tipus mitjà efectiu de gravamen corresponent al valor íntegre dels béns. A aquests efectes, el tipus mitjà efectiu s'ha de calcular dividint la quota tributària corresponent a una base liquidable teòrica, per a la determinació de la qual s'haja pres en compte el valor íntegre dels béns, per aquesta mateixa base i multiplicant el quocient per 100, i s'ha d'expressar el resultat incloent-hi fins a dos decimals.

Sense perjudici de la liquidació anterior, en extingir-se l'usdefruit, el primer nu propietari es troba obligat a pagar per aquest concepte sobre la base del valor atribuït a aquest usdefruit en la constitució d'aquest, minorat, si és el cas, en la resta de la reducció a què es refereix l'article 42 d'aquest reglament quan aquesta no s'haja esgotat en la liquidació practicada per l'adquisició de la nua propietat, i amb aplicació del mateix tipus mitjà efectiu de gravamen a què es refereix el paràgraf anterior.

3. En el cas que el nu propietari transmeta el seu dret, amb independència de la liquidació que es gire a l'adquirent sobre la base del valor que en aquell moment tinga la nua propietat i pel tipus de gravamen que corresponga al títol d'adquisició, en consolidar-se el ple domini en la persona del nou nu propietari, s'ha de girar liquidació sobre el percentatge del valor total dels béns pel qual no se li va liquidar, i s'ha d'aplicar l'escala de gravamen corresponent al títol pel qual es va desmembrar el domini.

4. Si la consolidació del domini en la persona del primer o successius nu propietaris es produïra per una causa diferent del compliment del termini previst o a la mort de l'usufructuari, l'adquirent només ha de pagar la més elevada de les liquidacions entre la qual es trobe pendent pel desmembrament del domini i la que correspon al negoci jurídic en virtut del qual s'extingeix l'usdefruit.

Si la consolidació s'opera en l'usufructuari, aquest ha de pagar la liquidació que correspon al negoci jurídic en virtut del qual adquireix la nua propietat.

Si s'opera en un tercer, adquirent simultani dels drets d'usdefruit i nua propietat, s'han de girar únicament les liquidacions que corresponen a aquestes adquisicions.

5. En els usdefruits successius, el valor de la nua propietat s'ha de calcular tenint en compte l'usdefruit de percentatge més elevat, i quan s'extingisca aquest usdefruit el nu propietari ha de pagar per l'augment de valor que la nua propietat experimente, i així successivament en extingir-se els altres usdefruits. La mateixa norma s'aplica a l'usdefruit constituït en favor dels dos cònjuges simultàniament, però només es practica liquidació per consolidació del domini quan muira l'últim.

6. La renúncia d'un usdefruit ja acceptat, encara que siga pura i simple, es considera, a efectes fiscals, com a donació de l'usufructuari al nu propietari.

7. Si l'usdefruit es constitueix amb condició resolutòria diferent de la vida de l'usufructuari s'ha de liquidar per les regles establides per als usdefruits vitalicis, si no és que, una vegada complida la condició, es pratique nova liquidació, d'acord amb les regles establides per a l'usdefruit temporal, i es facen les rectificacions que escaiguen en benefici del Tresor o de l'interessat.

8. En extingir-se els drets d'ús i habitació s'ha d'exigir l'impost a l'usufructuari, si n'hi ha, a causa de l'augment del valor de l'usdefruit, i si l'usdefruit esmentat no existeix s'ha de practicar al nu propietari la liquidació corresponent a l'extinció dels mateixos drets. Si l'usdefruit s'extingeix abans dels drets d'ús i habitació, el nu propietari ha de pagar la liquidació que correspon per la consolidació parcial operada per l'extinció del mencionat dret d'usdefruit en relació a l'augment que en virtut d'aquesta experimente el valor de la nua propietat".

De la interpretació conjunta d'aquests articles, es dedueix que en el moment en què es produeix la consolidació del domini, ja siga per extingir-se l'usdefruit pel compliment del termini previst o per la mort de l'usufructuari, les reduccions que s'apliquen sobre la base imposable per al càlcul de la base liquidable han de ser les vigents en el moment en què es va produir el desmembrament del domini. Ara bé, les reduccions només s'apliquen en el cas que l'import en el moment de l'adquisició de la nua propietat no s'haja esgotat perquè resulte insuficient la base imposable, de manera que l'import de la reducció no aplicada s'ha de consignar en consolidar-se el ple domini per extinció de l'usdefruit.

En aquest sentit, en la contestació a la consulta vinculant V4732-16, la Direcció General de Tributs del Ministeri d'Hisenda i Funció Pública, en un supòsit de consolidació de la propietat escindida per una donació, determina:

"Com a qüestió *d* se suscita si la reducció del 95 % s'aplicarà també en el moment de la consolidació. En aquest sentit, s'ha de tindre present el que estableix l'article 51.2 del Reglament de l'impost sobre successions i donacions, aprovat per Reial decret 1629/1991, de 8 de novembre. D'acord amb aquest precepte, en el moment del desmembrament del domini es gira a l'adquirent de la nua propietat una liquidació pel valor d'aquesta amb aplicació del tipus mitjà de gravamen corresponent al valor íntegre del bé, amb aplicació de les reduccions per parentiu. S'han d'aplicar, així mateix, si escau, les altres reduccions previstes en l'article 20 de la Llei 29/1987. Quan s'extingisca l'usdefruit, el nu propietari ha de pagar per aquest concepte sobre la base del valor atribuït a aquest en la seua constitució, minorat, si és el cas, en la resta de les reduccions quan no s'hagen esgotat en la liquidació practicada per l'adquisició de la nua propietat i amb aplicació del tipus mitjà efectiu de gravamen calculat en aquell moment. Escau una translació igual de la resta no imputada de la reducció per transmissió "entre vius" en els supòsits en què, per insuficiència de base imposable, la reducció no s'haja pogut fer efectiva en la seua totalitat, tal com determina l'epígraf 1.1.*d* de la Resolució 2/1999, de 23 de març (BOE del 10 d'abril), dictada per aquesta direcció general, relativa a l'aplicació de les reduccions en la base imposable de l'impost sobre successions i donacions en matèria d'habitatge habitual i empresa familiar".

## **II. Bonificacions aplicables en l'impost sobre successions i donacions per al cas d'extinció, per defunció de l'usufructuari o per terminació de la vigència temporal, de l'usdefruit constituït per actes per causa de mort o per negocis jurídics gratuïts i entre vius.**

Quant a les bonificacions aplicables a l'hora de liquidar l'impost per la consolidació del domini, resulta més complex determinar, a l'hora de regular aquest supòsit, si són aplicables les bonificacions vigents en el moment del desmembrament o les vigents en el moment posterior en què es consolida el domini.

La dificultat consisteix en el silenci que es guarda en l'article 51 del Reglament de l'impost sobre successions i donacions en relació amb les bonificacions, a diferència del que ocorre amb les reduccions, que sí que estan mencionades expressament. L'origen d'aquest silenci és evident, ja que l'any 1991, data d'aprovació del Reglament, la normativa de l'impost sobre successions i donacions no preveia cap bonificació sobre la quota. A més, en la normativa de la Generalitat que regula les bonificacions autonòmiques en l'impost sobre successions i donacions tampoc hi ha menció específica sobre quina és la regulació a què s'ha d'atendre: la prevista en el moment del desmembrament o la prevista en el moment de la consolidació del domini.

Justament el fet que no trobem una regulació expressa respecte d'això, fa necessari que s'establisca un criteri uniforme que s'aplique en l'àmbit de l'Institut Valencià d'Administració Tributària i, alhora, en aquelles oficines liquidadores a càrrec de registradors de la propietat que tinguen encomanades funcions en l'aplicació de l'impost sobre successions i donacions. L'aplicació de l'esmentat criteri dota de seguretat jurídica els contribuents, que saben que, amb independència d'on presenten la seua autoliquidació, l'import a ingressar derivat d'aquesta serà el mateix. Així mateix, es facilita l'aplicació, gestió i inspecció de l'impost a tot el personal de tributs i de les oficines liquidadores, i se'ls donen les pautes que s'han de seguir en el càlcul de l'impost del cas específic que ens ocupa.

Per a l'anàlisi del supòsit, imperativament s'ha de partir de la redacció actual de la lletra c de l'article 26 de la Llei 29/1987, de 18 de desembre, de l'impost sobre successions i donacions. De conformitat amb aquesta lletra, en el moment en què es produeix la consolidació del domini en el nu propietari –ja siga per extingir-se l'usdefruit pel compliment del termini previst, ja siga per la mort de l'usufructuari–, al nu propietari se li "ha d'exigir l'impost segons el títol de constitució, i aplicar el tipus mitjà efectiu de gravamen corresponent al desmembrament del domini".

Segons el diccionari de la Reial Acadèmia Espanyola, "efectiu" és un adjectiu, la primera accepció del qual significa *"real i verdader, en oposició a quimèric, dubtós o nominal"*.

Per tant, la menció al “tipus mitjà efectiu de gravamen” fa referència a l'exacció real i verdadera, és a dir, a la quantia satisfeta i ingressada pel contribuent, una vegada liquidat l'impost i tinguts en compte tots els elements quantificadors del deute tributari, beneficis fiscals inclosos.

D'altra banda, cal tindre present que l'article 51 del Reglament de l'impost sobre successions i donacions indica que “el tipus mitjà efectiu s'ha de calcular dividint la quota tributària corresponent a una base liquidable teòrica, per a la determinació de la qual s'ha tingut en compte el valor íntegre dels béns, per aquesta mateixa base i multiplicant el quocient per 100, expressant el resultat incloent-hi fins a dos decimals”.

Tant la Llei de l'impost de successions i donacions com el Reglament de l'impost, defineixen la quota tributària com la que resulta d'aplicar a la “quota íntegra el coeficient multiplicador en funció de la quantia dels trams del patrimoni preexistent” (vegeu article 22 de la Llei). És a dir, el concepte regulat en la normativa de l'impost no s'adequa al concepte de “quota tributària” que, en l'estat actual de la ciència juridicotributària, recull la Llei 58/2003, de 17 de desembre, general tributària. Així:

- a) L'article 56 de la Llei general tributària regula la quota tributària. Aquest concepte genèric, alhora, preveu diverses classes: quota íntegra, quota líquida i quota diferencial.
- b) La quota íntegra és el resultat d'aplicar el tipus de gravamen a la base liquidable.
- c) La quota líquida és el resultat el resultat d'aplicar sobre la quota íntegra les deduccions, bonificacions, addicions o coeficients previstos, si és el cas, en la llei de cada tribut.
- d) La quota diferencial és el resultat de minorar la quota líquida en l'import de les deduccions, pagaments fraccionats, retencions, ingressos a compte i quotes, d'acord amb la normativa de cada tribut.

Per consegüent, la “quota tributària” prevista en la Llei de l'impost sobre successions i donacions correspon al concepte de “quota líquida” mencionat en la Llei general tributària.

Partint del que s'ha dit fins ací, és factible dur a terme una tasca hermenèutica que siga harmònica i integradora de l'anterior. Així, cal entendre:

I) La base liquidable teòrica de l'impost sobre successions i donacions, és a dir, aquella per a la determinació de la qual s'haja tingut en compte el valor íntegre dels béns, és la que resulta d'aplicar sobre la base imposable teòrica (que, lògicament, és aquella que té en compte el valor íntegre dels béns) les reduccions corresponents.

II) La quota íntegra és el resultat d'aplicar l'escala de gravamen sobre la base liquidable teòrica.

III) La quota líquida és el resultat d'aplicar sobre la quota íntegra el coeficient multiplicador i, si és el cas, les bonificacions sobre la quota.

IV) El “tipus mitjà efectiu de gravamen” és aquell que es calcula dividint la quota líquida de l'impost sobre successions i donacions, corresponent a una base liquidable teòrica, per aquesta mateixa base i multiplicant el quocient per 100, i amb el resultat expressat incloent-hi fins a dos decimals.

Aquesta interpretació determina que, en la consolidació del domini, els beneficis fiscals aplicables (en aquest cas, reducció sobre la base imposable i bonificacions sobre la quota) són els vigents en el moment del desmembrament del domini, ja que no tindria raó de ser un tractament dispar dels beneficis fiscals segons siguen una reducció o una bonificació.

Aquesta interpretació també és avantatjosa en el moment que el contribuent és co-neixedor de l'import que ha de satisfer amb posterioritat, en consolidar el domini, i així es disminueix la incertesa respecte a la situació tributària que puga haver-hi en un futur. No pareix lògic que la tributació d'una situació que necessàriament s'ha de produir, com és la consolidació del domini, quede subjecte a l'entorn tributari d'aquest moment futur, sinó que és raonable procedir a calcular ja en el moment inicial l'import total a satisfer per l'adquisició, encara que només se satisfaga cada porció de la quota en el moment en què efectivament es duga a terme l'adquisició de cada dret (nua propietat primer i dret d'usdefruit en un futur).

Finalment, convé mencionar que aquesta mateixa interpretació és la seguida per la Direcció General de Tributs del Ministeri d'Hisenda i Funció Pública. Així, en la contestació a la consulta vinculant V4732-16, s'indica:

“... en els supòsits de donació de la nua propietat de participacions, els donataris han de presentar la corresponent autoliquidació per l'impost sobre successions i donacions, i és el valor d'aquesta la diferència entre el valor real de les participacions [...] i el de l'usdefruit [...] tal com resulta de l'article 26.a de la Llei 29/1987, del qual es deriva també l'aplicació del tipus mitjà efectiu de gravamen corresponent al valor íntegre dels béns.

Pel que fa [...] al règim aplicable a l'extinció de l'usdefruit, l'article 26.c de la Llei 29/1987 estableix que: “c) En l'extinció de l'usdefruit s'exigeix l'impost segons el títol de constitució, i s'aplica el tipus mitjà efectiu del gravamen corresponent al desmembrament del domini”. En el cas plantejat, atés que els adquirents van rebre per donació del pare la nua propietat, quan es consolide el domini en morir l'usufructuari, han de tributar pel concepte donació, tenint en compte el valor que tenien les participacions en el moment de desmembrament del domini, no en el de la data de la consolidació per defunció de l'usufructuari. L'impost s'ha d'aplicar sobre el percentatge que no es va liquidar en el moment d'adquirir-se la nua propietat, d'acord amb la normativa existent en el moment del desmembrament del domini pel que fa a la tarifa (tipus mitjà de gravamen), les reduccions i les bonificacions aplicables”.

El criteri que les bonificacions aplicables en la consolidació del domini són les que la normativa aplicable establia en el moment del desmembrament del domini, és reiteració d'allò que s'ha mencionat, entre altres, en les contestacions següents a consultes vinculants: V4597-16, V3010-16, V2386-19, V1070-16 i V1034-16.

Cal destacar que en la contestació a la consulta vinculant V2386-16, després de precisar que en adquirir la nova propietat cal ajustar-se a la "normativa existent en el moment del desmembrament del domini pel que fa a la tarifa (tipus mitjà de gravamen), reduccions i bonificacions aplicables", s'afegí el següent: "... i això amb independència de l'evolució que aquesta normativa haja pogut experimentar amb posterioritat".

### **III. Conclusió.**

Per tot això, aquest centre directiu conclou que, tant les reduccions com les bonificacions aplicables en l'impost sobre successions i donacions per al cas d'extinció, per defunció de l'usufructuari o per terminació de la seua vigència temporal, de l'usdefruit constituït per actes per causa de mort o per negocis jurídics gratuïts i entre vius, han de ser els vigents en el moment del desmembrament del domini, en adquirir-se la nova propietat.