

Referencia: [CTE 04-11/S](#)

## DESCRIPCIÓN SUCINTA DE HECHOS

En 2006 y 2010 se realizan donaciones a los tres interesados de la nuda propiedad de acciones de una sociedad reservándose el usufructo vitalicio la donante (su madre). En ambos casos se aplicó la normativa de la Comunidad de Madrid en materia del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, y en concreto, la bonificación del 99 por 100 en la cuota tributaria derivada de las adquisiciones lucrativas inter vivos.

## CUESTIÓN PLANTEADA

Aplicación de la bonificación del 99 por 100 en la cuota tributaria correspondiente a la consolidación del dominio como consecuencia de la extinción del usufructo por fallecimiento de la donante usufructuaria.

## CONTESTACIÓN

**PRIMERO.-** El artículo 88.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, establece la competencia para contestar a consultas tributarias escritas corresponde “a los órganos de la Administración Tributaria que tengan atribuida la iniciativa para la elaboración de disposiciones en el orden tributario, su propuesta o interpretación”.

El artículo 48 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, establece en su apartado primero lo siguiente: “En el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, las Comunidades Autónomas podrán asumir competencias normativas sobre:

(...)

d) Deducciones y bonificaciones de la cuota.

Las deducciones y bonificaciones aprobadas por las Comunidades Autónomas resultarán, en todo caso, compatibles con las deducciones y bonificaciones establecidas en la normativa estatal reguladora del impuesto y no podrán suponer una modificación de las mismas. Estas deducciones y bonificaciones autonómicas se aplicarán con posterioridad a las reguladas por la normativa del Estado.”

En aplicación de lo anterior, la contestación a la consulta formulada resulta de competencia de esta Comunidad Autónoma que la ejerce a través de esta Dirección General de Tributos y Ordenación y Gestión del Juego.

**SEGUNDO.-** La Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones señala en su artículo 3 que constituye el hecho imponible del impuesto la adquisición de bienes y derechos por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e inter vivos.

Por su parte, el artículo 26 del mismo texto legal dispone lo siguiente: “(...) Al adquirir la nuda propiedad se efectuará la liquidación, teniendo en cuenta el valor correspondiente a aquélla, minorado, en su caso, por el importe de todas las reducciones a que tenga derecho el contribuyente y con aplicación del tipo medio efectivo de gravamen correspondiente al valor íntegro de los bienes.

(...)

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”.

El apartado 2 del artículo 51, del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aprobado por el Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, desarrolla el anterior precepto en los términos que a continuación reproducimos:

“2. Al adquirente de la nuda propiedad se le girará una liquidación teniendo en cuenta el valor correspondiente a aquélla, minorado, 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”.

Por último, la Dirección General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda en su Consulta Vinculante V1704-07 afirma que: “desde un punto de vista tributario y civil, la transmisión de la nuda propiedad sobre un bien por el titular del pleno dominio, que se reserva el usufructo vitalicio, con la posterior extinción de dicho usufructo vitalicio a la muerte del usufructuario, y la consiguiente consolidación del dominio en la persona del nudo propietario, constituye una adquisición del pleno dominio sobre un bien realizado en dos fases: primero, se adquieren los derechos inherentes a la nuda propiedad y, posteriormente, se adquieren los derechos correspondientes al derecho real de usufructo, con lo cual el adquirente de ambos conjuntos de derechos obtiene el pleno dominio sobre el bien en cuestión”.

De acuerdo con lo anterior, y a los efectos de la presente consulta, la operación por la cual se desmiembra el pleno dominio y se adquiere la nuda propiedad por título lucrativo “inter vivos”, constituye una única adquisición del pleno dominio sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, que se realiza en dos partes y dos momentos diferentes. Así, en un primer momento, el nudo propietario tributa por la adquisición de la nuda propiedad, cuya base vendrá determinada por la diferencia entre el valor de los bienes y el de derecho real de usufructo que se reserve el transmitente. Una vez producida la consolidación del dominio, deberá tributar por el derecho de usufructo que en ese momento ingresa en su patrimonio. En ambos casos, resultará de aplicación un único tipo medio de gravamen, para lo cual, deberá tenerse en cuenta el valor íntegro de los bienes adquiridos.

De tal forma, al existir una única liquidación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, si en el momento de efectuarse la desmembración del dominio resultó aplicable la bonificación del 99 por 100 en la cuota tributaria derivada de la transmisión de la nuda propiedad (por cumplirse todos los requisitos que exige la normativa

autonómica), dicha bonificación también resultará aplicable en la posterior consolidación del pleno dominio al producirse la extinción del usufructo.

Lo que comunico a usted con carácter vinculante, conforme a lo dispuesto en los artículos 88 y 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.