

Referencia: **CTE 03-24/S**

DESCRIPCIÓN SUCINTA DE LOS HECHOS

En el año 2011 la consultante realizó la donación a su hija de la nuda propiedad de un inmueble de su propiedad situado en Madrid. La donante se reserva el usufructo. La donación se formaliza en escritura pública y se aplica la bonificación del grupo II de parentesco del 99 por 100 de la cuota del Impuesto sobre Donaciones establecida en la normativa de la Comunidad de Madrid.

Ahora la madre quisiera donarle a su hija también ese derecho de tal forma que la hija consolide el dominio del inmueble. La consultante entiende que es aplicable nuevamente, sobre la extinción del derecho de usufructo por la donación actual, la bonificación del 99% de la cuota del impuesto.

CUESTIÓN PLANTEADA

Si sería posible hacer la donación del usufructo a través de un documento privado o habría que elevarlo nuevamente a escritura pública como requisito para aplicar la bonificación del 99 por ciento.

NORMATIVA APLICABLE

Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

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.

Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre, del Consejo de Gobierno, por el que se aprueba el Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado.

Ley 29/1987, de 18 diciembre, del Impuesto de Sucesiones y Donaciones.

Real Decreto 1629/1991, de 8 noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto de Sucesiones y Donaciones.

Código Civil

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”*.

La competencia de este Centro Directivo para evacuar consultas tributarias vinculantes, en materia del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se encuentra limitada a la interpretación de la aplicación de las disposiciones aprobadas por la Comunidad de Madrid, según establece 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. Esta competencia alcanza a la interpretación de las reducciones, deducciones y bonificaciones de la cuota aprobadas por la Comunidad de Madrid.

En base a lo anterior, esta Dirección General de Tributos emite la presente contestación tributaria.

SEGUNDO.- La redacción vigente en el año 2011 del artículo 25.2 del Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por el Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre, de la Comunidad de Madrid, del Consejo de Gobierno, señalaba lo siguiente:

“2. Bonificación en adquisiciones íter vivos:

1. En las adquisiciones íter vivos, los sujetos pasivos incluidos en los grupos I y II de parentesco de los previstos en el artículo 20.2.a) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aplicarán una bonificación del 99 por 100 en la cuota tributaria derivada de las mismas. Será requisito necesario para la aplicación de esta bonificación que la donación se formalice en documento público.”

En el momento de efectuar la consula, la redacción de dicho precepto establece lo siguiente:

“2. Bonificación en adquisiciones inter vivos:

1.º En las adquisiciones inter vivos, los sujetos pasivos incluidos en los grupos I y II de parentesco de los previstos en el artículo 20.2.a) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aplicarán una bonificación del 99 por 100 en la cuota tributaria derivada de las mismas. Será requisito necesario para la aplicación de esta bonificación que la donación se formalice en documento público.

Los sujetos pasivos que sean colaterales de segundo o tercer grado por consanguinidad del donante, incluidos en el grupo III de los previstos en el artículo 20.2.a) indicado en el párrafo anterior, aplicarán una bonificación del 25 por 100, de la cuota tributaria derivada de las mismas adquisiciones a que se refiere el párrafo anterior. La bonificación a que se refiere este párrafo será aplicable, exclusivamente, sobre la parte de la cuota que proporcionalmente corresponda a los bienes y derechos declarados por el sujeto pasivo, considerándose como tales a los que se encuentren incluidos de forma completa en una autoliquidación o declaración presentada dentro del plazo voluntario o fuera de este sin que se haya efectuado un requerimiento previo de la Administración tributaria.”

En ambos periodos, está prevista la bonificación del 99 por 100 en la cuota tributaria derivada de la adquisiciones inter vivos sujetas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones entre padres e hijos. En todo caso, es requisito necesario para la aplicación de la bonificación que la donación se formalice o haya sido formalizada en documento público.

TERCERO.- Respecto a la extinción del usufructo y consecuente consolidación del dominio, el apartado 1 del artículo 513 del Código Civil establece que el usufructo se extingue por la muerte del usufructuario, por expirar el plazo por el que se constituyó, por cumplirse la condición resolutoria consignada en el título constitutivo, entre otras. Por lo tanto, cuando ocurre una de estas circunstancias lo que realmente se produce es la consolidación del dominio desmembrado con anterioridad.

En la regulación estatal, la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, establece lo siguiente:

“Artículo 26. Usufructo y otras instituciones.

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, de las sustituciones, reservas, fideicomisos e instituciones sucesorias forales:

a) El valor del usufructo temporal se reputará proporcional al valor total de los bienes, en razón del 2 por 100 por cada período de un año, sin exceder del 70 por 100.

En los usufructos vitalicios se estimará que el valor es igual al 70 por 100 del valor total de los bienes cuando el usufructuario cuente menos de veinte años, minorando a medida que aumenta la edad, en la proporción de un 1 por 100 menos por cada año más, con el límite mínimo del 10 por 100 del valor total.

El valor del derecho de nuda propiedad se computará por la diferencia entre el valor del usufructo y el valor total de los bienes. En los usufructos vitalicios que, a su vez, sean temporales, la nuda propiedad se valorará aplicando, de las reglas anteriores, aquella que le atribuya menor valor.

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.

(...)”

El Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, añade a la forma de liquidación, tanto de la adquisición de la nuda propiedad como de la posterior consolidación del dominio, lo siguiente:

“Artículo 51. Reglas especiales.

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, 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.

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 girarán únicamente las liquidaciones correspondientes a tales adquisiciones.

(...)"

Por tanto, en el momento de la extinción del usufructo, el artículo 26.c) de la Ley 29/1987 señala que se exigirá el impuesto al nudo propietario según el título de constitución, aplicando el tipo medio efectivo del gravamen correspondiente a la desmembración del dominio. En este caso, sería el Impuesto que gravó la donación de la nuda propiedad.

Ahora bien, en los casos de consolidación por causa distinta al cumplimiento del plazo previsto o muerte del usufructuario, el artículo 51.4 Reglamento del impuesto señala que el nudo propietario pagará la mayor de dos liquidaciones:

- la que se encuentre pendiente por la desmembración del dominio, o
- la correspondiente al negocio jurídico en cuya virtud se extinga el usufructo, en este caso por la donación.

En el primer caso, por tratarse de la extinción del usufructo, se tomará en cuenta la base del valor atribuido en el momento de su constitución, minorado, en su caso, en el resto de las reducciones que resulten aplicables y no se hubiesen agotado en la liquidación practicada por la adquisición de la nuda propiedad, con aplicación del mismo tipo medio efectivo de gravamen entonces determinado. Además, en el caso de que la bonificación del 99 por ciento prevista por razón de parentesco haya resultado aplicable en el momento de la transmisión de la nuda propiedad, por haberse otorgado el correspondiente documento público, la misma será trasladable de manera automática en la consolidación del dominio sin necesidad de otorgar nuevamente documento público.

La razón de la aplicación automática viene sustentada en que en este tipo de operaciones, en las que se produce la desmembración del dominio en usufructo y nuda propiedad, no existen dos operaciones diferentes a liquidar -una primera por la adquisición de la nuda propiedad y una segunda proveniente del usufructuario-, sino una sola, que si bien se produce en dos momentos diferentes, ambas se rigen por lo establecido en su título de constitución. (TSJ de Madrid, Sentencia 610/2019, de 17 de octubre de 2019, rec. n.º 348/2018: *“La donación se formalizó en documento público en el año 1987, no siendo necesario que la consolidación del dominio se haga de la misma forma puesto que no existe una doble adquisición sino que el hecho imponible tiene lugar una sola vez, aunque una parte queda aplazada a la extinción del usufructo”*, y Consulta Vinculante número V0499-22, de 14 de marzo de 2022, de la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda: *“en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, la adquisición del pleno dominio por el nudo propietario, cuando previamente se desmembró el dominio por título lucrativo constituye, en principio, una única obligación tributaria, es decir, una única liquidación, si bien con dos devengos, uno en el momento de la adquisición de la nuda propiedad y otro en el momento de la consolidación del pleno dominio (este último queda diferido hasta el momento de la extinción del usufructo, pues es en ese momento cuando desaparece la limitación). Por ello, habrá dos momentos para exigir el pago, coincidentes con los de los respectivos devengos”*).

Por el contrario, en el caso de que proceda la liquidación correspondiente al negocio actual de la donación del usufructo, deberá tenerse en cuenta la normativa actual correspondiente al tipo vigente en el momento de la donación, así como el valor actual del inmueble y la edad del usufructuario.

En este caso, al concurrir la preceptiva relación de parentesco entre donante y donataria, resultará aplicable la bonificación del 99 por ciento. Ahora bien, a diferencia del caso anterior, al tratarse de la consolidación del dominio por negocio jurídico distinto al que estaba pendiente por la desmembración, será requisito indispensable el otorgamiento del correspondiente documento público.

Como se ha indicado, al producirse la consolidación del dominio por causa distinta al cumplimiento del plazo previsto o muerte del usufructuario, la nuda propietaria deberá pagar la mayor de dos liquidaciones señaladas. En el caso de que proceda la liquidación correspondiente al negocio actual de la donación del usufructo, deberá otorgarse el correspondiente documento público para que resulte aplicable la bonificación del 99 por ciento prevista en el artículo 25.2 del Texto Refundido.



**Comunidad
de Madrid**

Dirección General de Tributos
CONSEJERÍA DE ECONOMÍA,
HACIENDA Y EMPLEO

La presente contestación se realiza conforme a la información proporcionada por el consultante, sin tener en cuenta otras circunstancias no mencionadas, lo que podrá ser objeto de comprobación administrativa a la vista de la totalidad de las circunstancias previas, simultáneas y posteriores concurrentes en la operación realizada.

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.