

Referencia: **CTE 07- 07 S BIS**

## **DESCRIPCIÓN SUCINTA DE HECHOS**

El consultante adquirió en 2006, por donación de su madre, la nuda propiedad de determinados bienes. En la liquidación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aplicó la bonificación del 99 por ciento prevista en el artículo 3.Cinco.2 de la Ley 7/2005, de 23 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas de la Comunidad de Madrid.

En 1999 el consultante había adquirido, por herencia de su padre, la nuda propiedad de los bienes de éste, adjudicándose el usufructo de tales bienes a su madre.

La madre del consultante falleció en 2007 y éste consolidó el pleno dominio sobre los bienes adquiridos por herencia en 1999 y por donación en 2006.

## **CUESTIÓN PLANTEADA**

Si, como consecuencia de la extinción de los usufructos y consolidación de la plena propiedad, procede aplicar las bonificaciones del 99 por ciento de la cuota aplicables en las adquisiciones “inter vivos” y “mortis causa” vigentes en la Comunidad de Madrid en 2007.

## **CONTESTACIÓN**

**PRIMERO.-** El artículo 88.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, establece que 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 40 de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las Medidas Fiscales y Administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de Régimen Común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, define el alcance de las competencias normativas de las Comunidades Autónomas en relación con el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Concretamente el apartado 1 del citado precepto normativo señala que:

*“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.”*

Por consiguiente, la contestación a la consulta formulada resulta de competencia de esta Comunidad autónoma que la ejerce a través de la Dirección General de Tributos.

**SEGUNDO.-** El artículo 3 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, fija el hecho imponible del impuesto que está constituido por:

*“a) La adquisición de bienes y derechos por la herencia, legado o cualquier otro título sucesorio.*

*b) La adquisición de bienes y derechos por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito, inter vivos. (...)”*

El artículo 513.1 del Código Civil indica que el usufructo vitalicio –al no indicarse nada en el escrito de consulta, se entiende que los dos casos planteados corresponden a usufructos vitalicios– se extingue por la muerte del usufructuario. Por tanto, al fallecer la madre del consultante lo que realmente se produce es la consolidación del pleno dominio en el nudo propietario.

En cuanto al régimen tributario aplicable a la extinción de los usufructos vitalicios en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, el artículo 26 de la Ley del impuesto establece que:

*“a) (...) 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”.*

En desarrollo de lo anterior, el artículo 51.2 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones –aprobado por Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre– desarrolla el anterior precepto, señalando lo siguiente:

*“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”.*

La Consulta 76/2004, de la Dirección General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda afirma en su conclusión primera que *“En el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, la adquisición del pleno dominio cuando previamente se desmembró por título lucrativo constituye en realidad una única liquidación, que se realiza en dos partes*

*y en dos momentos temporales diferentes, sobre un único valor y con la aplicación de un único tipo de gravamen”.*

De acuerdo con todo lo anterior, la consolidación del pleno dominio, cuando previamente se hubiera desmembrado por título lucrativo, constituye en realidad una única liquidación, que, si bien es realizada en dos partes y dos momentos distintos, no implica la existencia de dos adquisiciones diferentes a liquidar.

**TERCERO.-** La Comunidad de Madrid estableció en la Ley 7/2005, de 23 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas de la Comunidad de Madrid, una bonificación del 99 por ciento de la cuota del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones para adquisiciones lucrativas *“inter vivos”* en las que el adquirente sea descendiente, ascendiente o cónyuge del donante. Esta medida, que continúa vigente con la Ley 4/2006, entró en vigor el 1 de enero de 2006 y resulta de aplicación a todas las donaciones y demás adquisiciones gratuitas *“inter vivos”* efectuadas desde esa fecha.

El mismo porcentaje de bonificación, regulado en la Ley 4/2006, de 22 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas de la Comunidad de Madrid, resulta aplicable a las adquisiciones lucrativas *“mortis causa”* efectuadas desde 1 de enero de 2007.

De acuerdo con lo indicado en el apartado SEGUNDO anterior, al existir una única liquidación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, si en el momento de efectuarse la desmembración del dominio por título lucrativo –*“inter vivos”* o *“mortis causa”*– se aplicó alguna de las bonificaciones previstas en la normativa de la Comunidad de Madrid, la misma o mismas bonificaciones resultarán aplicables también en la posterior consolidación del pleno dominio.

Apuntado lo anterior, y en relación con la consulta formulada, ha de indicarse que:

- Respecto a la consolidación del pleno dominio sobre los bienes adquiridos por herencia en 1999. Dado que en el año 1999 no estaba vigente la bonificación del 99 por ciento de la cuota del impuesto que sí se aplica en 2007, en la consolidación del pleno dominio no podrá aplicarse tampoco esta bonificación.
- En cuanto a la consolidación del pleno dominio sobre los bienes adquiridos por donación en 2006. Por los mismos motivos ya argumentados, al aplicarse en la liquidación de la donación la bonificación establecida en el entonces vigente artículo 3.Cinco.2 de la Ley 7/2005, que continúa vigente con la Ley 4/2006, también resultará de aplicación dicha bonificación en la liquidación por la consolidación.

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.