

Resultados

**SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
Consultas Vinculantes**

Documento seleccionado

Nº de consulta	V2561-24
Órgano	SG de Impuestos Patrimoniales, Tasas y Precios Públicos
Fecha salida	11/12/2024
Normativa	Ley 29/1987 art. 9 y 26-C) RISD RD 1629/1991 art. 51-4 TRLITPAJD RDLeg 1/1993 art. 7, 8 y 14 TRLRHL RDLeg 2/2004 art. 104, 106 y 109

Descripción de hechos En el año 2013 la consultante adquirió la nuda propiedad de un inmueble, por la cual pagó el correspondiente IVA, y su madre adquirió el usufructo del inmueble por el cual pagó el correspondiente Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. En el año 2017 la comunidad autónoma les notificó una comprobación de valor, según la cual, el inmueble en su conjunto, nuda propiedad y usufructo, tenían un valor de superior, procediendo la madre al pago de una liquidación complementaria del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Actualmente, la madre le quiere donar dicho usufructo, produciéndose la consolidación del dominio en la consultante.

Cuestión planteada Tributación de la donación del usufructo y si esta operación está sujeta o exenta del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

Contestación completa En relación con la cuestión planteada en el escrito de consulta, este Centro Directivo informa lo siguiente:

El artículo 26.c) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre (BOE de 19 de diciembre), del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, establece:

«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:

(...)

c) En la extinción del usufructo se exigirá el impuesto según el título de constitución.

(...)).

En relación con el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante ITPAJD), es preciso tener en cuenta lo dispuesto en los siguientes artículos del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre (BOE de 20 de octubre) –en adelante TRLITPAJD–:

«Artículo 7.

1. Son transmisiones patrimoniales sujetas:

A) Las transmisiones onerosas por actos «inter vivos» de toda clase de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas.

(...)

5. No estarán sujetas al concepto de transmisiones patrimoniales onerosas, regulado en el presente Título, las operaciones enumeradas anteriormente cuando, con independencia de la condición del adquirente, los transmitentes sean empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad económica y, en cualquier caso, cuando constituyan entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido. No obstante, quedarán sujetas a dicho concepto impositivo las entregas o arrendamientos de bienes inmuebles, así como la constitución y transmisión de derechos reales de uso y disfrute que recaigan sobre los mismos, cuando gocen de exención en el Impuesto sobre el Valor Añadido. También quedarán sujetas las entregas de aquellos inmuebles que estén incluidos en la transmisión de la totalidad de un patrimonio empresarial, cuando por las circunstancias concurrentes la transmisión de este patrimonio no quede sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.».

«Artículo 8:

Estará obligado al pago del impuesto a título de contribuyente, y cualesquiera que sean las estipulaciones establecidas por las partes en contrario:

a) En las transmisiones de bienes y derechos de toda clase, el que los adquiere.

(...».

«Artículo 14.

1. Al consolidarse el dominio, el nudo propietario tributará por este impuesto atendiendo al valor del derecho que ingrese en su patrimonio.

(...».

Conforme al artículo 26.c) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre (BOE de 19 de diciembre), del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, precepto referido al usufructo y otras instituciones, en la extinción del usufructo se exigirá el impuesto según el título de constitución. En desarrollo de lo anterior, el artículo 51 del Reglamento del impuesto, aprobado por Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre (BOE de 16 de noviembre), -en adelante RISD- determina que

«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 nudos 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.

(...».

En el supuesto planteado en el escrito de consulta, tal y como establece al artículo 51.4 del RISD, al no extinguirse el usufructo vitalicio por causa de muerte, deberá compararse la cantidad pendiente de

liquidación producida por el desdoblamiento del dominio, con la correspondiente al negocio jurídico que se produce actualmente, la donación del usufructo. A este respecto, cabe indicar que para calcular la cantidad correspondiente a la donación actual habrá que estar al tipo vigente del impuesto en el momento de la donación, aplicándolo en función del valor actual del inmueble y de la edad actual de la usufructuaria donante. En función de qué valor sea mayor, deberá tributar por el Impuesto pendiente en el momento en que se desdobló el dominio, o por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por el concepto de donaciones.

Asimismo, cabe señalar que a la hora de comparar el mayor valor en la consolidación del dominio en la nudo propietaria debe compararse la tributación como adquisición onerosa por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD con independencia de que la adquisición de la nuda propiedad quedara sujeta y no exenta al IVA, puesto que la consolidación del dominio en la nudo propietaria por extinción del usufructo por la donación de la usufructuaria no constituye una entrega de bienes o prestación de servicios sujeta al IVA que dé lugar a la exclusión de la sujeción a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD, en virtud de lo establecido en el artículo 7.5 del TRLITPAJD.

En cuanto al valor actual del inmueble en cuestión, debe tenerse en cuenta lo dispuesto en el artículo 9 de la LISD, que determina la base imponible del impuesto del siguiente modo:

«Artículo 9.º Base imponible.

1. Constituye la base imponible del impuesto:

(...)

b) En las donaciones y demás transmisiones lucrativas "inter vivos" equiparables, el valor neto de los bienes y derechos adquiridos, entendiéndose como tal el valor de los bienes y derechos minorado por las cargas y deudas que fueren deducibles.

(...)

2. A efectos de este impuesto, salvo que resulte de aplicación alguna de las reglas contenidas en los siguientes apartados de este artículo o en los artículos siguientes, se considerará valor de los bienes y derechos su valor de mercado. No obstante, si el valor declarado por los interesados es superior al valor de mercado, esa magnitud se tomará como base imponible.

Se entenderá por valor de mercado el precio más probable por el cual podría venderse, entre partes independientes, un bien libre de cargas.

3. En el caso de los bienes inmuebles, su valor será el valor de referencia previsto en la normativa reguladora del catastro inmobiliario, a la fecha de devengo del impuesto.

No obstante, si el valor del bien inmueble declarado por los interesados es superior a su valor de referencia, se tomará aquel como base imponible.

Cuando no exista valor de referencia o este no pueda ser certificado por la Dirección General del Catastro, la base imponible, sin perjuicio de la comprobación administrativa, será la mayor de las siguientes magnitudes: el valor declarado por los interesados o el valor de mercado.

(...).».

Por último, cabe señalar que la Comunidad Autónoma cuya normativa autonómica pueda resultar de aplicación puede haber establecido normas sobre reducciones, escalas y deducciones y bonificaciones. A este respecto, cabe advertir que, si el obligado tributario ejercita dicha opción, resultarán de aplicación todas las normas aprobadas por la comunidad autónoma en cuestión, sin que el contribuyente pueda aplicar solo parte de ellas. En tal caso, la competencia para contestar a cuestiones referentes a la aplicación de dichas normas corresponderá a dicha Comunidad Autónoma, ya que la letra a) del apartado 2 del artículo 55 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 (BOE de 19 de diciembre), relativo al alcance de la delegación de competencias a las Comunidades Autónomas en relación con la gestión y liquidación de los tributos del Estado cedidos a aquéllas, dispone lo siguiente:

«No son objeto de delegación las siguientes competencias: a) La contestación de las consultas reguladas en el artículo 88 y 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria salvo en lo que se refiera a la aplicación de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma en el ejercicio de sus competencias.».

Por otra parte, el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU) se regula en los artículos 104 a 110 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL), aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo.

El apartado 1 del artículo 104 del TRLRHL dispone que:

«1. El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana es un tributo directo que grava el incremento de valor que experimenten dichos terrenos y se ponga de

manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos.».

El apartado 1 del artículo 106 establece que:

«1. Es sujeto pasivo del impuesto a título de contribuyente:

a) En las transmisiones de terrenos o en la constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio a título lucrativo, la persona física o jurídica, o la entidad a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que adquiera el terreno o a cuyo favor se constituya o transmita el derecho real de que se trate.

b) En las transmisiones de terrenos o en la constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio a título oneroso, la persona física o jurídica, o la entidad a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que transmita el terreno, o que constituya o transmita el derecho real de que se trate.».

En relación con el devengo del IIVTNU, el apartado 1 del artículo 109 del TRLRHL señala que:

«1. El impuesto se devenga:

a) Cuando se transmita la propiedad del terreno, ya sea a título oneroso o gratuito, entre vivos o por causa de muerte, en la fecha de la transmisión.

b) Cuando se constituya o transmita cualquier derecho real de goce limitativo del dominio, en la fecha en que tenga lugar la constitución o transmisión.».

El artículo 513 del Código Civil regula la extinción del usufructo, señalando que el usufructo se extingue, entre otras causas:

«(...).

3.º Por la reunión del usufructo y la propiedad en una misma persona.

(...)».

En este caso, la consolidación es consecuencia de la realización de un negocio jurídico previo: la transmisión del usufructo a favor del nudo propietario. De esta forma, en el caso objeto de consulta, el derecho de usufructo primero se transmite a otra persona (la consultante) y, una vez transmitido y ya reunidos ambos derechos (usufructo y nuda propiedad) en la misma persona, es cuando se produce la consolidación del dominio y la extinción del usufructo, tal como dispone el artículo 513 del Código Civil.

Por tanto, con la donación del derecho de usufructo por la madre a favor de la hija (la consultante) se produce un supuesto de transmisión de un derecho real de goce limitativo del dominio a título lucrativo que determina la sujeción al IIVTNU.

El sujeto pasivo a título de contribuyente, de acuerdo con el artículo 106.1.a) del TRLRHL, será la persona física que adquiere a título lucrativo el usufructo del bien inmueble, es decir, la consultante, que deberá tributar por el incremento de valor del usufructo del inmueble que se transmite a su favor.

CONCLUSIÓN:

Primera: La consultante deberá comparar la cantidad pendiente de liquidación producida por el desdoblamiento del dominio, con la correspondiente al negocio jurídico que se produce actualmente, la donación del usufructo. A este respecto, cabe indicar que para calcular la cantidad correspondiente a la donación actual habrá que estar al tipo vigente del impuesto en el momento de la donación, aplicándolo en función del valor actual del inmueble y de la edad actual de la usufructuaria donante. En función de qué valor sea mayor, deberá tributar por el Impuesto pendiente en el momento en que se desdobló el dominio escrito de la consulta, o por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por el concepto de donaciones.

Segunda: Cabe señalar que a la hora de comparar el mayor valor en la consolidación del dominio en la nuda propiedad debe compararse la tributación como adquisición onerosa por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD con independencia de que la adquisición de la nuda propiedad quedara sujeta y no exenta al IVA, puesto que la consolidación del dominio en la nuda propiedad por extinción del usufructo por la donación de la usufructuaria no constituye una entrega de bienes o prestación de servicios sujeta al IVA que dé lugar a la exclusión de la sujeción a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD, en virtud de lo establecido en el artículo 7.5 del TRLITPAJD.

Tercera: Con la donación del derecho de usufructo por la madre a favor de la consultante, se produce un supuesto de transmisión de un derecho real de goce limitativo del dominio a título lucrativo que determina la sujeción al IIVTNU. El sujeto pasivo a título de contribuyente, de acuerdo con el artículo 106.1.a) del TRLRHL, será la persona física que adquiere a título lucrativo el

usufructo del bien inmueble, es decir, la consultante, que deberá tributar por el incremento de valor del usufructo del inmueble que se transmite a su favor.

Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.