

D.G.T.

Nº Consulta: V2687-23

Donación de usufructo a quién ya tenía la condición de nudo propietario.

Fecha: 3 de octubre de 2023

Arts. 9, 26-c) L.I.S.D. (L29/1987)

Art. 51-4 R.I.S.D. (RD1629/1991)

DESCRIPCIÓN DE HECHOS

El consultante posee la nuda propiedad de un inmueble y su madre posee el usufructo vitalicio del mismo. Actualmente, la madre le quiere donar dicho usufructo, produciéndose la consolidación del dominio en el consultante.

CUESTIÓN PLANTEADA

Tributación de la donación del usufructo.

CONTESTACION

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.

www.gacetafiscal.com

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, del que nada dice en el escrito de la consulta, o por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por el concepto de donaciones.

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.

(...).».

Respecto a la tributación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de la madre, al no ser la consultante, no procede su contestación.

CONCLUSIÓN

El 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, del que nada dice en el escrito de la consulta, o por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por el concepto de donaciones.

Texto recuperado web MINHFP

Gaceta Fiscal

www.gacetafiscal.com