

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFC063876

DGT: 13-02-2017

N.º CONSULTA VINCULANTE: V0366/2017

**SUMARIO:**

**ISD. Normas especiales. Derechos reales y consolidación del dominio.** *Donación con reserva de usufructo y facultad de disposición.* Esta Dirección General ha venido sosteniendo en diversas contestaciones [Vid., por ejemplo, consulta DGT, de 26-11-2014, nº V3172/2014 (NFC053158)] que en los supuestos de donación de nuda propiedad con reserva por parte del usufructuario de la facultad de disposición, la base imponible para la liquidación de aquella en el ISD era igual a cero. Sin embargo, a la vista de la reciente doctrina de la Dirección General de los Registros y el Notariado (DGRN) esta Subdirección General ha modificado su criterio, en el sentido de que considera procedente aplicar la normativa habitual reguladora del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones para los supuestos de desmembramiento de la propiedad, con independencia de que exista o no reserva del poder de disposición en favor de la usufructuaria establecido en las letras a) y c) del art. 26 Ley 29/1987 (Ley ISD) -en el caso planteado, dado que los adquirentes recibieron por donación del padre la nuda propiedad, cuando se consolide el dominio al fallecer la usufructuaria, deberán tributar por el concepto donación tomando en cuenta el valor que tenían las participaciones en el momento de desmembramiento del dominio, no en el de la fecha de la extinción del dominio y el impuesto se aplicará sobre el porcentaje que no se liquidó en el momento de adquirirse la nuda propiedad, de acuerdo una vez más con la normativa existente en el momento de la desmembración del dominio en lo que respecta a la tarifa (tipo medio de gravamen), reducciones y bonificaciones aplicables-.

**PRECEPTOS:**

Ley 29/1987 (Ley ISD), art. 26.

**Descripción sucinta de los hechos:**

Donación en favor de hijos de la nuda propiedad de participaciones en entidades, reservándose la donante el usufructo vitalicio.

**Cuestión planteada:**

Valor de la nuda propiedad de las participaciones habida cuenta que la usufructuaria se reserva el poder de disposición. Liquidación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por los donatarios. Tributación en el momento de la consolidación del dominio. Aplicabilidad de la reducción del 95% en el momento de la consolidación por fallecimiento de la usufructuaria. Exención en el Impuesto sobre el Patrimonio una vez realizada la donación.

**Contestación:**

En relación con las cuestiones planteadas, este Centro Directivo informa lo siguiente:

Tal y como se afirma en el escrito (consulta a), esta Dirección General ha venido sosteniendo en diversas contestaciones –entre las que figura la mencionada V3172-14, de 26 de noviembre- que en los supuestos de donación de nuda propiedad con reserva por parte del usufructuario de la facultad de disposición, la base imponible para la liquidación de aquella en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones era igual a cero. Sin embargo, a la vista de la Resolución de la Dirección General de los Registros y el Notariado (DGRN) de 16 de diciembre de 2015 esta Subdirección General ha modificado su criterio.

En la citada Resolución y en relación al supuesto anterior se manifiesta, entre otros extremos, lo siguiente:

“....

Es claro, además de que la titularidad del donatario es susceptible de valoración económica, es un bien patrimonial del cual el donatario puede disponer, a diferencia del donante, cuya facultad reservada es personalísima e intransmisible. El donatario no tiene una titularidad personalísima y puede ejercer facultades dispositivas de la titularidad claudicante que ostenta, salvo prohibición de disponer válida, aunque siempre quedaría sujeta la transmisión que él realice a igual determinación, por la prioridad de la facultad reservada y que publica el registro.

La circunstancia de que el donante se haya reservado además el usufructo vitalicio, incidirá únicamente en la determinación de la base imponible de acuerdo con las normas de valoración de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

...”

Por ello, de acuerdo con la citada Resolución y artículos 3 b), 5, 9 y 26 a) de la Ley 29/1987, se considera procedente aplicar la normativa habitual reguladora del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones para los supuestos de desmembramiento de la propiedad, con independencia de que exista o no reserva del poder de disposición en favor de la usufructuaria.

Respecto de la cuestión b) cabe señalar que, en los supuestos de donación de la nuda propiedad de participaciones, los donatarios habrán de presentar la correspondiente autoliquidación por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones siendo el valor de aquella, de forma consecuente con lo antes expuesto, la diferencia entre el valor real de las participaciones –artículo 9 a) de la Ley 29/1987- y el del usufructo –que para una usufructuaria de 71 años de edad, sería del 18 por ciento- conforme resulta del artículo 26 a) de la Ley 29/1987, del que resulta también la aplicación del tipo medio efectivo de gravamen correspondiente al valor íntegro de los bienes.

En lo que se refiere a la cuestión c), relativa al régimen aplicable a la extinción del usufructo, el artículo 26.c) de la Ley 29/1987 establece que: “c) En la extinción del usufructo se exigirá el impuesto según el título de constitución, aplicando el tipo medio efectivo del gravamen correspondiente a la desmembración del dominio”. En el caso planteado, dado que los adquirentes recibieron por donación del padre la nuda propiedad, cuando se consolide el dominio al fallecer la usufructuaria, deberán tributar por el concepto donación tomando en cuenta el valor que tenían las participaciones en el momento de desmembramiento del dominio, no en el de la fecha de la consolidación por fallecimiento de la usufructuaria. El impuesto se aplicará sobre el porcentaje que no se liquidó en el momento de adquirirse la nuda propiedad, de acuerdo con la normativa existente en el momento de la desmembración del dominio en lo que respecta a la tarifa (tipo medio de gravamen), reducciones y bonificaciones aplicables.

Como cuestión d) se suscita si la reducción del 95% se aplicará también en el momento de la consolidación. En ese sentido, ha de tenerse presente lo que establece el artículo 51.2 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aprobado por Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre. Conforme a dicho precepto, en el momento del desmembramiento del dominio se le gira al adquirente de la nuda propiedad liquidación por el valor de la misma con aplicación del tipo medio de gravamen correspondiente al valor íntegro del bien, con aplicación de las reducciones por parentesco. Se aplicarán asimismo, si procediere, las otras reducciones previstas en el artículo 20 de la Ley 29/1987. Cuando se extinga el usufructo, el nudo propietario pagará por este concepto sobre la base del valor atribuido al mismo en su constitución, minorado, en su caso, en el resto de las reducciones cuando no se hubiesen agotado en la liquidación practicada por la adquisición de la nuda propiedad y con aplicación del tipo medio efectivo de gravamen calculado en su momento. Procederá igual traslación del resto no imputado de la reducción por transmisión “inter vivos” en aquellos supuestos en que, por insuficiencia de base imponible, la reducción no se hubiera podido hacer efectiva en su totalidad, tal y como determina el epígrafe 1.1.d) de la Resolución 2/1999, de 23 de marzo (B.O.E. del 10 de abril), dictada por esta Dirección General, relativa a la aplicación de las reducciones en el base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en materia de vivienda habitual y empresa familiar.

Por último y con arreglo a los términos del escrito de consulta, en las tres primeras compañías mencionadas en el Antecedente Séptimo del mismo se cumplirían los requisitos para la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio tanto de la usufructuaria como de los nudos propietarios; sin embargo, respecto de la cuarta que se cita, el porcentaje legal exigido (mínimo del 20%) “se cumpliría conjuntamente con otros familiares accionistas de la compañía”. En este caso, no cabe pronunciarse respecto de la exención dada la imprecisión sobre el grado de

parentesco a efectos de la letra b) del artículo 4.Ocho.Dos de la Ley 19/1991, de 6 de junio, reguladora del impuesto patrimonial.

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.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.