

CONSULTA: 9-2020

ÓRGANO: DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS, FINANCIACIÓN, RELACIONES FINANCIERAS CON LAS CORPORACIONES LOCALES Y JUEGO.

NORMATIVA

- Decreto Legislativo 1/2018, de 19 de junio, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Andalucía en materia de tributos cedidos.
- Decreto-ley 1/2019, de 9 de abril, por el que se modifica el texto refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Andalucía en materia de tributos cedidos

DESCRIPCIÓN

Familia compuesta por un matrimonio y sus cinco hijos. En 2012 fallece el padre que había otorgado testamento. Según el mismo, lega al cónyuge el usufructo universal y vitalicio de los bienes dejados a su fallecimiento e instituye herederos por partes iguales a sus cinco hijos (adquieren los bienes en nuda propiedad). En diciembre de 2019 ha fallecido la madre por lo que se va a producir la consolidación, de tal forma que los cinco hijos serán plenos propietarios de los bienes.

Aplicación de la bonificación en cuota del 99% establecida por la Comunidad Autónoma para las adquisiciones "mortis causa".

CONSIDERACIÓN PREVIA

De acuerdo con el artículo 55.2.a) de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, las Comunidades Autónomas tienen competencia para la contestación de las consultas vinculantes previstas en los artículos 88 y siguientes de la Ley General Tributaria sobre aspectos relativos a disposiciones dictadas por las mismas en el ejercicio de su competencia.

Por ello, la presente consulta solo tendrá efectos vinculantes cuando se pronuncie sobre aspectos procedimentales o sustantivos regulados en normas aprobadas por la Comunidad Autónoma, como puede ser, la aplicación de una bonificación propia sobre la cuota tributaria establecida por la Comunidad Autónoma de Andalucía. En los demás aspectos del impuesto regulados en la norma estatal, como, por ejemplo, el devengo del mismo, tendrá el carácter de mera información tributaria, sin resultar vinculante.



CONTESTACIÓN

El artículo 33 bis del Decreto Legislativo 1/2018, de 19 de junio, por el que se aprueba el Texto Refundido (en adelante, TR) de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Andalucía en materia de tributos cedidos, establece lo siguiente:

Artículo 33.bis. Bonificación en adquisiciones “mortis causa”.

Los contribuyentes incluidos en los Grupos I y II de los previstos en el artículo 20.2.a) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, o en los supuestos de equiparaciones establecidos en el artículo 20.1 de la presente Ley, aplicarán una bonificación del 99% en la cuota tributaria derivada de adquisiciones “mortis causa”, incluidas las de los beneficiarios de pólizas de seguro de vida.

Este artículo se añadió por el Decreto-Ley 1/2019, de 9 de abril, con entrada en vigor el mismo día de su publicación en BOJA (11 de abril de 2019). El consultante, nudo propietario de los bienes dejados en herencia tras el fallecimiento de su padre en 2012, pregunta si resulta aplicable a su caso la citada bonificación del 99 por 100 sobre la cuota tributaria resultante de la consolidación del pleno dominio como consecuencia de la extinción del usufructo por fallecimiento de su madre en diciembre de 2019.

Cabe recordar que el procedimiento para llegar a la cuota tributaria en los supuestos de consolidación viene determinado por la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y por el Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. En este sentido, hay que decir que, fallecida la persona usufructuaria, se produce la consolidación del pleno dominio en el nudo propietario, determinándose la base imponible por el valor atribuido al usufructo en su constitución y no el del momento de la extinción. Ese valor atribuido al usufructo en su constitución ha de minorarse en el resto de las reducciones generales que le correspondan si no se agotaron en la liquidación practicada por la adquisición de la nuda propiedad y ha de aplicarse el tipo medio efectivo de gravamen correspondiente a la desmembración del dominio.

Por tanto, la extinción del usufructo por muerte del usufructuario no comporta una nueva adquisición, sino que es el propio régimen legal de este derecho real de disfrute el que establece que el fallecimiento del usufructuario provoca su extinción, recuperando el antes nudo propietario las facultades de goce de las que se había visto privado a la hora de su constitución.

Conviene resaltar que quien adquiere primero la nuda propiedad y más tarde consolida el dominio por extinción del usufructo no realiza una primera adquisición del causante y una segunda del usufructuario, sino una sola adquisición, con un solo devengo diferido en el tiempo (Sentencia de 18 de septiembre de 2009 del Tribunal Superior Justicia de Castilla y León).

La Dirección General de Tributos en la consulta vinculante V1181-18, de 9 de mayo se pronuncia en el mismo sentido: *“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 distintos, sobre un único valor y con la aplicación de un único tipo de gravamen. (...) en la liquidación correspondiente al nudo propietario, (...) ya se determina el valor de los bienes y se calcula el tipo de gravamen que corresponde a la adquisición del pleno dominio de dichos bienes.*

Por tanto, en ese momento, ya se puede determinar la cuota total correspondiente a la adquisición del pleno dominio, aunque en dicho momento, el nudo propietario paga sólo una parte del impuesto, la correspondiente a la adquisición de la nuda propiedad”.

Adicionalmente, en la consulta vinculante V4732-16, de 8 de noviembre, la Dirección General de Tributos concluye que “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”

En nuestro caso, el consultante que adquiere primero la nuda propiedad como consecuencia del fallecimiento de su padre en 2012 y más tarde consolida el dominio por extinción del usufructo como consecuencia del fallecimiento de su madre en diciembre de 2019, no realiza una primera adquisición del primer causante y una segunda del usufructuario, sino una sola adquisición, con un solo devengo, aunque en parte diferido en el tiempo, por lo que al producirse la desmembración antes de la entrada en vigor del Decreto Ley 1/2019, no procede aplicar la bonificación del 99 por 100 a la cuota tributaria resultante de la consolidación del pleno dominio.

CONCLUSIÓN

No procede la aplicación de la bonificación en cuota regulada en el artículo 33 bis del Decreto Legislativo 1/2018 cuando se produzca la desmembración del pleno dominio con anterioridad a la entrada en vigor del Decreto-Ley 1/2019, de 9 de abril ya que en estos casos, se produce una sola adquisición con un solo devengo diferido en el tiempo.

