Gobierno de Canarias
Consejería de Hacienda, Presupuestos y Asuntos Europeos
Viceconsejería de Hacienda, Planificación y Asuntos Europeos

Servicio de Política Tributaria
Avda. José Manuel Guimerá, nº 10 - Edf. Servicios Múltiples II Planta 5ª | CP 38003 Santa Cruz de Tenerife | Tfno: 922 475 100 - Fax: 922 922 381

CONSULTA OTROS TRIBUTOS
CONSULTA Nº: 67 (10/02/21)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO**
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 24 ter Texto Refundido

CUESTIÓN PLANTEADA

La persona física consultante expone lo siguiente: el día 2 de febrero de 2011 falleció su tío sin descendencia, disponiendo en su testamento que el usufructo universal y vitalicio correspondía a su esposa (hermana de la madre de la consultante), y a ella la nuda propiedad restante. En mayo del año 2011 se autoliquidó el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, sin aplicar la bonificación del 99,9% de la cuota tributaria, al no cumplirse el requisito del grupo de parentesco exigido en la normativa vigente el día del fallecimiento. El día 15 de enero de 2021 falleció su tía, consolidando su sobrina (la persona física consultante) el pleno dominio del único bien transmitido, la vivienda habitual en la que ambas han residido juntas desde hace muchos años. La consultante y sus tíos siempre han sido residentes en Canarias.

Consulta si le es de aplicación la normativa aprobada por esta Comunidad Autónoma en materia del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en particular, el beneficio fiscal previsto en el artículo 24 ter (bonificación de la cuota por parentesco), del Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes dictadas por la Comunidad Autónoma de Canarias en materia de tributos cedidos, aprobado por el Decreto Legislativo 1/2009, de 21 de abril.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

La tributación de la constitución y extinción del derecho de usufructo está contenida en unas reglas especiales del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, de cuya aplicación se deriva que en este tipo de operaciones, en las que se produce la desmembración del dominio en usufructo y nuda propiedad, no existen dos operaciones diferentes a efectos de liquidar el citado impuesto -una primera por la adquisición de la nuda propiedad y una segunda proveniente del titular del usufructo-, sino una sola.

A pesar de ser una única adquisición, con un único devengo impositivo, la liquidación del impuesto se produce en dos momentos diferentes, pero sobre un único valor y con la aplicación de un único tipo de gravamen. De tal manera, que la normativa aplicable será la vigente en ese primer momento por esa única operación, aunque una parte del pago de la cuota resultante se difiera a un momento posterior, al instante de la extinción del usufructo.

Por ese motivo, la posible aplicación de la bonificación del 99,9 % de la cuota tributaria por parentesco depende de si estaba vigente en el momento del desmembramiento del dominio, cumpliendo los requisitos exigidos en su regulación en dicho momento, y no al tiempo de producirse la consolidación del dominio.

- Dado que la nuda propietaria era pariente del Grupo III y no pudo aplicar la bonificación del 99,9 % citada en el año 2011 al desmembrarse el dominio -al estar prevista para los Grupos I y II-, tampoco podrá disfrutarla en el año 2021 cuando consolida el dominio por la muerte de la usufructuaria, a pesar de que la redacción en este año de esta bonificación sí se extiende a dicho grupo III.

Visto el escrito presentado por , en el que formula consulta relativa al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, este centro directivo en uso de la atribución conferida en el artículo 55.2.a) 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 (en adelante, Ley 22/2009) y se modifican determinadas normas tributarias, y en relación con el artículo 21.3.C).l) del Reglamento Orgánico de la Consejería de Hacienda aprobado por el artículo único del Decreto 86/2016, de 11 de julio, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- La persona física consultante expone lo siguiente: el día 2 de febrero de 2011 falleció su tío sin descendencia, disponiendo en su testamento que el usufructo universal y vitalicio correspondía a su esposa (hermana de la madre de la consultante), y a ella la nuda propiedad restante. En mayo del año 2011 se autoliquidó el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, sin aplicar la bonificación del 99,9% de la cuota tributaria, al no cumplirse el requisito del grupo de parentesco exigido en la normativa vigente el día del fallecimiento. El día 15 de enero de 2021 falleció su tía, consolidando su sobrina (la persona física consultante) el pleno dominio del único bien transmitido, la vivienda habitual en la que ambas han residido juntas desde hace muchos años. La consultante y sus tíos siempre han sido residentes en Canarias.

Consulta si le es de aplicación la normativa aprobada por esta Comunidad Autónoma en materia del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en particular, el beneficio fiscal previsto en el artículo 24 ter (bonificación de la cuota por parentesco), del Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes dictadas por la Comunidad Autónoma de Canarias en materia de tributos cedidos, aprobado por el Decreto Legislativo 1/2009, de 21 de abril.

SEGUNDO.- El artículo 3 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (en adelante, Ley 29/1987) dispone en la letra a) de su apartado 1 que constituye hecho imponible de este impuesto, la adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio. Por su parte, el artículo 24 ter del Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes dictadas por la Comunidad Autónoma de Canarias en materia de tributos cedidos, aprobado por el Decreto Legislativo 1/2009, de 21 de abril (en adelante, Texto Refundido), recoge una bonificación en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones consistente en la aplicación de un porcentaje sobre la cuota tributaria, cuyo importe, desde el 1 de enero de 2020, varía en función de la cuantía de la misma, salvo que se trate del Grupo I en que es indiferente este importe. El disfrute de esta bonificación está condicionado al cumplimiento de un único requisito de carácter subjetivo: la adquisición gratuita ha de realizarse entre personas incluidas en los grupos I, II y III de parentesco del artículo 20.2.a) de la Ley 29/1987, esto es, descendientes o adoptados, ascendientes o adoptantes y cónyuges (asimilándose a estos últimos las parejas de hecho), así como los colaterales de segundo y tercer grado y los ascendientes y descendientes, por afinidad.

Debe precisarse, no obstante, que la aplicación de esta bonificación exige -lo mismo que cualquier otra medida normativa establecida por una Comunidad Autónoma en materia de tributos cedidos- que el rendimiento del impuesto se considere producido en la Comunidad Autónoma, o, en los supuestos en los que el rendimiento no corresponde a una Comunidad Autónoma sino al Estado, que sea aplicable la normativa vigente en una Comunidad Autónoma, de conformidad con la disposición adicional segunda de la Ley 29/1987, en los

términos de la sentencias del Tribunal Supremo 242/2018, de 19 de febrero, 488/2018, de 21 de marzo y 492/2018, de 22 de marzo.

Dado que tanto la causante como la heredera, son residentes en Canarias desde hace más de cinco años, no hace falta referirnos a lo establecido en la citada disposición, limitándonos a lo previsto en la Ley 22/2009 antes señalada. Y en este sentido, el punto de conexión para atribuir el rendimiento y la competencia gestora, y determinar la normativa aplicable, a tenor de lo recogido en el apartado 2 letra a) y en el apartado 5 del artículo 32 de la Ley 22/2009, es el lugar donde hubiera tenido su residencia habitual la causante el mayor número de días de los últimos cinco años; por lo que, según los datos aportados por la consultante, será la Comunidad Autónoma de Canarias.

Todo lo expuesto hasta aquí sería de aplicación en el supuesto de que se hubiera producido una adquisición hereditaria o legataria, pero no, como ocurre en el caso de la consulta, si la adquisición se produce por la extinción de un usufructo. Ello es así, dada la especial regulación de la figura de la consolidación del dominio recogida en el artículo 26 de la Ley 29/1987:

"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:

a) El valor del usufructo temporal se reputará proporcional al valor total de los bienes, en razón del 2 por 100 por cada período de un año, sin exceder del 70 por 100. En los usufructos vitalicios se estimará que el valor es igual al 70 por 100 del valor total de los bienes cuando el usufructuario cuente menos de veinte años, minorando a medida que aumenta la edad, en la proporción de un 1 por 100 menos por cada año más, con el límite mínimo del 10 por 100 del valor total.

El valor del derecho de nuda propiedad se computará por la diferencia entre el valor del usufructo y el valor total de los bienes. En los usufructos vitalicios que, a su vez, sean temporales, la nuda propiedad se valorará aplicando, de las reglas anteriores, aquella que le atribuya menor valor.

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.

b) El valor de los derechos reales de uso y habitación será el que resulte de aplicar al 75 por 100 del valor de los bienes sobre los que fueron impuestos las reglas correspondientes a la valoración de los usufructos temporales o vitalicios, según los casos.

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.

d) Siempre que el adquirente tenga facultad de disponer de los bienes, el impuesto se liquidará en pleno dominio, sin perjuicio de la devolución que, en su caso, proceda.

e) La atribución del derecho a disfrutar de todo o parte de los bienes de la herencia, temporal o vitaliciamente, tendrá a efectos fiscales la consideración de usufructo, y se valorará conforme a las reglas anteriores.

f) En la sustitución vulgar se entenderá que el sustituto hereda al causante y en las sustituciones pupilar y ejemplar que hereda al sustituido".

Este precepto ha sido desarrollado por el artículo 51 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aprobado por el Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre (en adelante, Reglamento ISD) que, destacando únicamente ahora los apartados 1 y 2, dice:

"Artículo 51. Reglas especiales.

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, minorando, 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.

(...)"

De la aplicación de ambos artículos se concluye que en este tipo de operaciones, en las que se produce la desmembración del dominio en usufructo y nuda propiedad, no existen dos operaciones diferentes a efectos de liquidar el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones -una

primera por la adquisición de la nuda propiedad y una segunda proveniente del titular del usufructo-, sino una sola, que, si bien se produce en dos momentos diferentes, lo hace sobre un único valor y con la aplicación de un único tipo de gravamen. De tal manera, que la normativa aplicable será la vigente en ese primer momento que es cuando se produce el devengo del impuesto por esa única operación, aunque el pago de una parte de la cuota resultante se difiera a un momento posterior, al momento de la extinción del usufructo.

En efecto, cuando se produce la desmembración del dominio, el usufructuario debe tributar por la adquisición del derecho real de usufructo, sobre la base del valor de dicho derecho. Por su parte, el nudo propietario debe tributar en ese momento por la adquisición de la nuda propiedad, sobre la base del valor correspondiente a aquélla (diferencia entre el valor total de los bienes y el del usufructo constituido). Ahora bien, en la liquidación correspondiente al nudo propietario, para determinar el tipo medio efectivo de gravamen, se debe tener en cuenta el valor íntegro de los bienes adquiridos –no sólo el que corresponda a la nuda propiedad–, aunque en esa liquidación, dicho tipo sólo se aplicará al valor de la nuda propiedad. Es decir, en ese momento, 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 instante, 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.

Posteriormente, al producirse la extinción del usufructo se debe tributar por el derecho que ingresa en su patrimonio al consolidarse el dominio, que es el correspondiente al del usufructo constituido con anterioridad. En este momento, debe completar el pago del impuesto correspondiente a la adquisición del pleno dominio, mediante una liquidación en la que se toma como base el valor del usufructo determinado el día de 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 de gravamen que se calculó en aquel momento, así como, en su caso, la bonificación de la cuota por parentesco. Es decir, en el instante de la extinción del usufructo vitalicio, a efectos de la liquidación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, se mantiene el porcentaje sobre el valor de los bienes objeto del usufructo que le fue reconocido al usufructuario vitalicio en el momento de la constitución de dicho derecho y no el que pudiera corresponderle en el momento actual, que es irrelevante.

A estos efectos, la base imponible a tener en cuenta en la liquidación por la consolidación del dominio estará constituida por el valor que ingresa en el patrimonio de la nuda propietaria y que, de acuerdo con la normativa del impuesto, es el valor que tuviera el bien en el momento de desmembrarse el dominio, no el que tenga en el momento del fallecimiento de la usufructuaria. La consolidación del dominio debe tributar por el mismo concepto (adquisición lucrativa *mortis causa*) por el que tributó la adquisición de la nuda propiedad, y aplicando la normativa que estuviera vigente en aquel instante (por eso se tiene en cuenta el tipo medio efectivo resultante de la aplicación de las normas entonces vigentes al valor total de los bienes adquiridos); y, por esa razón, también podría aplicar ahora la bonificación del 99,9 % de la cuota por parentesco conforme a la redacción vigente en aquel momento inicial.

En la consulta planteada, el día del fallecimiento de la tía de la consultante, el 15 de enero de 2021, es cuando nace el derecho y la posibilidad de exigir la cuota a pagar del Impuesto por la consolidación del dominio que, atendiendo a las reglas especiales de la normativa del impuesto, su importe habrá sido calculado anteriormente, en el momento de fallecimiento de su tío en el año 2011.

En dicha consolidación resultará de aplicación la bonificación del 99,9 % de la cuota establecida por la Comunidad Autónoma de Canarias, si este beneficio fiscal hubiera sido aplicable en el momento de adquirirse la nuda propiedad.

Teniendo en cuenta todo lo anterior, para dar respuesta a la cuestión planteada sólo nos queda analizar la redacción vigente del artículo regulador de la citada bonificación de la cuota, en el momento de la adquisición de la nuda propiedad con el fallecimiento del tío (el día 2 de febrero de 2011), y no en el instante de la adquisición del usufructo con la muerte de la tía (el día 15de febrero de 2021).

- Con fecha 2 de febrero de 2011, era el artículo 25 del Texto Refundido el que regulaba la bonificación en cuota por parentesco teniendo el apartado 1, relativo a las adquisiciones "mortis causa", el siguiente tenor:

"Artículo 25.- Bonificación de la cuota por parentesco.

1. Los sujetos pasivos 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, aplicarán una bonificación del 99,9 por 100 de la cuota tributaria derivada de las adquisiciones "mortis causa" y de cantidades percibidas por los beneficiarios de seguros sobre la vida que se acumulen al resto de bienes y derechos que integran la porción hereditaria del beneficiario.

Si bien la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales, suprimió esta bonificación con efectos desde el 1 de julio de 2012, volvió a ser instaurada el 1 de enero de 2016 bajo el artículo 24 ter, por la Ley 11/2015, de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Canarias para 2016. No obstante, recientemente el artículo 24 ter, como seguidamente veremos, ha sufrido una modificación por la Ley 19/2019, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Canarias para 2020.

- Con fecha 15 de enero de 2021, el artículo 24 ter del Texto Refundido es el que regula la bonificación en cuota por parentesco para las adquisiciones "mortis causa", cambiando su redacción inicial, por un lado, al ampliar el ámbito subjetivo de aplicación, y por otro lado, al vincular su disfrute con el importe de la cuota tributaria, en el siguiente sentido:

"Los sujetos pasivos incluidos en los grupos I, II y III de los previstos en el artículo 20.2 a) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aplicarán una bonificación de la cuota tributaria derivada de las adquisiciones mortis causa y de cantidades percibidas por los beneficiarios de seguros sobre la vida que se acumulen al resto de bienes y derechos que integran la porción hereditaria del beneficiario.

El porcentaje de bonificación será el que corresponda de los siguientes:

Grupo I: el 99,9 por 100 con independencia del importe de la cuota tributaria.

Grupo II y III: hasta 55.000 euros se bonificará en un 99,9 por 100.
El exceso de cuota superior a 55.000 euros se bonificará de la forma siguiente:

- Si la cuota tributaria es superior a 55.000 euros e inferior o igual a 65.000 euros: el 90 por 100.
- Si la cuota tributaria es superior a 65.000 euros e inferior o igual a 95.000 euros: el 80 por 100.
- Si la cuota tributaria es superior a 95.000 euros e inferior o igual a 125.000 euros: el 70 por 100.
- Si la cuota tributaria es superior a 125.000 euros e inferior o igual a 155.000 euros: el 60 por 100.
- Si la cuota tributaria es superior a 155.000 euros e inferior o igual a 185.000 euros: el 50 por 100.
- Si la cuota tributaria es superior a 185.000 euros e inferior o igual a 215.000 euros: el 40 por 100.
- Si la cuota tributaria es superior a 215.000 euros e inferior o igual a 245.000 euros: el 30 por 100.
- Si la cuota tributaria es superior a 245.000 euros e inferior o igual a 275.000 euros: el 20 por 100.
- Si la cuota tributaria es superior a 275.000 euros e inferior o igual a 305.000 euros: el 10 por 100".

De lo que se concluye claramente que en el momento del desmembramiento del dominio, año 2011, los parientes del Grupo III no podían disfrutar de la bonificación del 99,9% de la cuota tributaria, por lo que, tampoco cuando se produce la consolidación del dominio por la nuda propietaria en el año 2021.

TERCERO.- Conforme a todo lo expuesto, y teniendo en cuenta lo anterior, es criterio vinculante de este centro directivo que:

La tributación de la constitución y extinción del derecho de usufructo está contenida en unas reglas especiales del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, de cuya aplicación se deriva que en este tipo de operaciones, en las que se produce la desmembración del dominio en usufructo y nuda propiedad, no existen dos operaciones diferentes a efectos de liquidar el citado impuesto -una primera por la adquisición de la nuda propiedad y una segunda proveniente del titular del usufructo-, sino una sola.

A pesar de ser una única adquisición, con un único devengo impositivo, la liquidación del impuesto se produce en dos momentos diferentes, pero sobre un único valor y con la aplicación de un único tipo de gravamen. De tal manera, que la normativa aplicable será la vigente en ese primer momento por esa única operación, aunque una parte del pago de la cuota resultante se difiera a un momento posterior, al instante de la extinción del usufructo.

Por ese motivo, la posible aplicación de la bonificación del 99,9 % de la cuota tributaria por parentesco depende de si estaba vigente en el momento del desmembramiento del

dominio, cumpliendo los requisitos exigidos en su regulación en dicho momento, y no al tiempo de producirse la consolidación del dominio.

Dado que la nuda propietaria era pariente del Grupo III y no pudo aplicar la bonificación del 99,9 % citada en el año 2011 al desmembrarse el dominio -al estar prevista para los Grupos I y II-, tampoco podrá disfrutarla en el año 2021 cuando consolida el dominio por la muerte de la usufructuaria, a pesar de que la redacción en este año de esta bonificación sí se extiende a dicho grupo III.

La presente consulta se emite conforme a la legislación vigente a la fecha de firma de la misma y a los efectos que establece la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Las Palmas de Gran Canaria, 10 de febrero de 2021

EL VICECONSEJERO DE HACIENDA,
PLANIFICACIÓN Y ASUNTOS EUROPEOS

Fermín Delgado García