

**Resultados**

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

**Documento seleccionado**

|                              |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                |
|------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>Nº de consulta</b>        | V0297-21                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       |
| <b>Órgano</b>                | SG de Impuestos Patrimoniales, Tasas y Precios Públicos                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        |
| <b>Fecha salida</b>          | 18/02/2021                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |
| <b>Normativa</b>             | Ley 29/1987 arts. 3-1 a), 5 a), 24-1, 26 y 27 . RISD RD 1629/1991 art. 51 y 57                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 |
| <b>Descripción de hechos</b> | <p>La Sentencia del Tribunal Supremo-Sala de lo Contencioso-administrativo, sección segunda, de 23 de julio de 2020 ha establecido una interpretación en relación a los casos de conmutación del usufructo universal y vitalicio a favor del cónyuge viudo a la luz de lo dispuesto en el art. 57 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.</p> <p>La sentencia referida concluye que, para un supuesto de conmutación sujeto al derecho Derecho catalán (arts. 442-5 y 464-6 CCC) de un usufructo universal en una sucesión testada, el acuerdo de conmutación entre la viuda y herederos implica, además de su tributación en el Impuesto sobre Sucesiones, una permuta sujeta a Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas para la viuda, y una consolidación del dominio sujeto al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones para los herederos.</p>                                                |
| <b>Cuestión planteada</b>    | <p>1) Tributación de la conmutación de todo o parte del usufructo universal en una sucesión testada sujeta al Derecho común (Código Civil español) en los supuestos en los que el testador haya autorizado expresamente a los interesados (cónyuge y herederos) a, si lo desean, conmutar, todo o parte del usufructo universal, atribuyendo a uno y otros, el pleno dominio de ciertos bienes, siempre que su valor quepa dentro del tercio de libre disposición.</p> <p>2) Tributación de la conmutación del usufructo universal en una sucesión testada sujeta al Derecho común (Código Civil español) en los supuestos en los que el testador haya impuesto y ordenado expresamente a los interesados (cónyuge y herederos) la conmutación del valor de todo el usufructo universal, atribuyendo a uno y otros, el pleno dominio de ciertos bienes, siempre que su valor quepa dentro del tercio de libre disposición.</p> |
| <b>Contestación completa</b> | <p>En relación con la cuestión planteada, este centro directivo informa lo siguiente:</p> <p>El artículo 3 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (BOE de 19 de diciembre), en adelante LISD, establece que:</p> <p>“1. Constituye el hecho imponible:</p> <p>a) La adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio.”</p> <p>Respecto al sujeto pasivo el artículo 5.a) de la LISD establece que:</p> <p>“Estarán obligados al pago del impuesto a título de contribuyentes, cuando sean personas físicas:</p> <p>a) En las adquisiciones “mortis causa”, los causahabientes.”</p> <p>Este precepto señala como sujetos pasivos de la adquisición “mortis causa” a los causahabientes, es decir, a los herederos o legatarios.</p>                                                                                                          |

Respecto a la base imponible, el apartado a) del artículo 9 del mismo texto legal recoge que:

“Constituye la base imponible del impuesto:

a) En las transmisiones “mortis causa”, el valor neto de la adquisición individual de cada causahabiente, entendiéndose como tal el valor real de los bienes y derechos minorado por las cargas y deudas que fueren deducibles.”

Y respecto al devengo del impuesto, el artículo 24.1 de la LISD, dispone que:

“1. En las adquisiciones por causa de muerte (...), el impuesto se devengará el día del fallecimiento del causante (...).”

El artículo 27 de la Ley consagra el principio de igualdad en la partición, estableciendo:

“1. En las sucesiones por causa de muerte, cualesquiera que sean las particiones y adjudicaciones que los interesados hagan, se considerará para los efectos del impuesto como si se hubiesen hecho con estricta igualdad y con arreglo a las normas reguladoras de la sucesión, estén o no los bienes sujetos al pago del impuesto por la condición del territorio o por cualquier otra causa y, en consecuencia, los aumentos que en la comprobación de valores resulten se prorratearán entre los distintos adquirentes o herederos”.

Por su parte, el artículo 57 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aprobado por el Decreto Ley 1629/1991, de 8 de noviembre (BOE de 16 de noviembre), en adelante RISD, dispone lo siguiente:

“Art. 57. Pago de la legítima viudal con entrega de bienes en pleno dominio.

Quando en virtud de lo dispuesto en los artículos 839 y 840 del Código Civil se hiciese pago al cónyuge sobreviviente de su haber legitimario en forma o concepto distinto del usufructo, se girará una liquidación sobre la cantidad coincidente del valor comprobado de los bienes o derechos adjudicados y el asignado al usufructo, según las reglas del artículo 49, sin que haya lugar, en consecuencia, a practicar liquidación alguna por la nuda propiedad a los herederos ni, en su día, por extinción del usufructo. Pero cuando el valor de lo adjudicado en forma distinta del usufructo fuese menor o mayor de lo que correspondería al cónyuge viudo, el exceso o diferencia se liquidará como exceso de adjudicación a cargo del heredero o herederos favorecidos en el primer caso, o del cónyuge viudo en el segundo.”

En recientes sentencias, el Tribunal Supremo (STS núm. 1248/2020 de 1 de octubre de 2020 (Rec. Núm. 307/2019), STS núm. 1112/2020 de 23 de julio de 2020 (Rec. Núm. 2391/2019) y STS 1113/2020 de 23 de julio de 2020 (Rec. Núm. 7380/2018)) ha establecido una interpretación en relación a los supuestos de conmutación del usufructo viudal y la posible aplicación a estos casos de lo dispuesto en el artículo 57 del RISD. Aunque los supuestos de conmutación que se examinan en estas sentencias están sujetos al Derecho Catalán, el Tribunal Supremo se pronuncia sobre determinados aspectos también aplicables en el Derecho Civil Común. Así, en el fundamento de derecho tercero se establece el criterio de la Sala sobre la atribución a los herederos de bienes en pleno dominio en pago de la nuda propiedad que legítimamente les corresponde, cuyo contenido se reproduce parcialmente a continuación:

“1. (...) en el impuesto sobre sucesiones y donaciones, siguiendo la tesis germanista, la adquisición de la herencia se produce en el momento del fallecimiento del causante, tal y como se desprende del artículo 24.1 LISD (...) y del artículo 10.2 RISD (...).

Ello comporta que, a los efectos examinados, la adquisición del derecho de usufructo vitalicio legado a doña Isidora por su esposo con carácter universal sobre todos los bienes de la herencia, se produjo el 18 de febrero de 2009, momento en el que los coherederos adquirieron también la nuda propiedad de todos los bienes de la herencia, adquisición que no requiere de partición alguna.

Por tanto, cuando el 28 de julio de 2009, en la escritura de manifestación y aceptación de herencia otorgada, deciden conmutar el usufructo vitalicio legado en la plena propiedad sobre determinados bienes, adquiriendo los coherederos la plena propiedad del resto de bienes, nos encontramos ante un acto traslativo de dominio que debe tributar independientemente.

En efecto, la partición realizada es expresión de la voluntad de las partes, si bien al no corresponderse con las disposiciones testamentarias, comporta la existencia de un negocio jurídico distinto del de la adquisición de la herencia.

(...)

3. Además, aun cuando se entendiera aplicable el artículo 57 del RISD, dicho precepto viene referido a los derechos legitimarios, es decir, a aquellos atribuidos “ex lege”, como legítima, a los herederos forzosos -descendientes y cónyuge-, a los que hacen referencia los artículos 839 y 840 del Código Civil; lo que difiere del supuesto examinado en que la partición, tal y como hemos reiterado, se efectúa como manifestación de voluntad de las partes, de tal forma que la cónyuge sobreviviente, legataria del usufructo universal de los bienes por el testador, y los hijos, instituidos herederos universales, llevan a cabo un negocio jurídico diferenciado del de la aceptación de la herencia del causante.”

Por lo tanto, de acuerdo con la interpretación que el Tribunal Supremo hace del artículo 57 del RISD, este sólo sería aplicable en los supuestos en los que la conmutación del usufructo afecte a los derechos legitimarios, es decir, a aquellos atribuidos “ex lege”, como legítima a los herederos forzosos, a los que hacen referencia los artículos 839 y 840 del Código Civil.

En los supuestos planteados en el escrito de consulta la conmutación del usufructo universal con bienes en pleno dominio se produce como consecuencia de la autorización o la imposición del propio testador, recogándose esta conmutación en el propio testamento. Por lo tanto, la adjudicación de bienes en pleno dominio al cónyuge viudo y al resto de herederos se produce por voluntad del testador, no se efectúa como manifestación de la voluntad de las partes, los herederos, no produciéndose, en consecuencia, un negocio jurídico distinto al de la adquisición de la herencia.

Por ello, en los supuestos planteados por el consultante no sería aplicable la jurisprudencia prevista en las sentencias del Tribunal Supremo mencionadas, ya que, en este caso, la conmutación se produce como consecuencia de la previsión testamentaria, por voluntad del testador, no existiendo dos negocios jurídicos diferenciados. Al aceptar los herederos la herencia en los términos previstos en el testamento, es decir, aceptando la conmutación autorizada o impuesta por el testador, sus efectos se retrotraen al momento del fallecimiento del causante, de acuerdo con lo previsto en el artículo 24 de la LISD, adquiriéndose desde este momento los bienes en pleno dominio c tanto por el cónyuge viudo como por el resto de los herederos. Por lo tanto, la tributación será la correspondiente a la adquisición mortis causa de los bienes en pleno dominio por herencia conforme a lo previsto en el artículo 3.1 a) de la LISD, siendo sujetos pasivos conforme al artículo 5 a) LISD, los causahabientes.

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.