

**Resultados**

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

**Documento seleccionado**

<b>Nº de consulta</b>	<b>V0142-22</b>
<b>Órgano</b>	SG de Impuestos Patrimoniales, Tasas y Precios Públicos
<b>Fecha salida</b>	28/01/2022
<b>Normativa</b>	Ley 29/1987 arts. 3-1-a), 5-1-a), 9, 24-1, 26 y 27. RISD RD 1629/1991 art. 57. RITPAJD RD 828/1995 art. 23
<b>Descripción de hechos</b>	El padre de los consultantes ha otorgado testamento en el cual lega el usufructo viudal a la madre y nombre herederos universales a los tres hijos. Por el contrario, la madre no tiene testamento. Todos los consultantes son de vecindad gallega.
<b>Cuestión planteada</b>	<p>En el supuesto en que el padre falleciera antes que la madre y no se produzcan excesos de adjudicación en la disolución de la sociedad de gananciales, desea conocer la tributación en el caso de que entre la madre y los hijos se conmutara el usufructo por la nuda propiedad y se adjudicaran bienes en pleno dominio.</p> <p>Tributación en el caso de que fallezca antes la madre, y entre el padre y los hijos se conmutara el usufructo por la nuda propiedad y se adjudicaran bienes en pleno dominio.</p>
<b>Contestación completa</b>	<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>(...)”.</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>(...)”.</p> <p>Este precepto señala como sujetos pasivos de la adquisición “mortis causa” a los causahabientes, es decir, a los herederos o legatarios.</p> <p>Respecto a la base imponible, el apartado a) del artículo 9 del mismo texto legal recoge que:</p> <p>“Constituye la base imponible del impuesto:</p> <p>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.</p> <p>(...)”.</p> <p>Y respecto al devengo del impuesto, el artículo 24.1 de la LISD, dispone que:</p> <p>“1. En las adquisiciones por causa de muerte (...), el impuesto se devengará el día del fallecimiento del causante (...)”.</p> <p>El artículo 27 de la Ley consagra el principio de igualdad en la partición, estableciendo:</p> <p>“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</p>

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.

Cuando 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 con 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 X 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 otra parte, el artículo 1.538 del Código Civil, dispone que "La permuta es un contrato por el cual cada uno de los contratantes se obliga a dar una cosa para recibir otra.". A este respecto, el artículo 23 del reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados —en adelante RITPAJD—, aprobado por el Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo (BOE de 22 de junio), determina lo siguiente:

"Artículo 23.

En las permutas de bienes o derechos, tributará cada permutante por el valor comprobado de los que adquiera, salvo que el declarado sea mayor o resulte de aplicación lo dispuesto en el artículo 21 anterior, y aplicando el tipo de gravamen que corresponda a la naturaleza mueble o inmueble de los bienes o derechos adquiridos."

Vista la normativa expuesta, cabe indicar que la liquidación de la herencia debe realizarse en proporción al haber hereditario que corresponda a cada una de los herederos y legatarios según las reglas de la herencia y, en concreto, en función de lo que establezca el testamento.

Por lo tanto, de acuerdo con la interpretación que el Tribunal Supremo hace del artículo 57 del RISD, en el caso de que exista testamento y en el testamento constara que el causante lega al cónyuge viudo el usufructo de los bienes, 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 y 255 y 256 de la Ley 2/2006, de 14 de junio, de derecho civil de Galicia. En los demás casos se producirán dos negocios jurídicos independientes, la aceptación de la herencia que tributará por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en el que el cónyuge viudo adquiere el usufructo de los bienes y los herederos universales la nuda propiedad y, con posterioridad, la permuta de la nuda propiedad por usufructo y viceversa. En este caso, los herederos universales, debido a la consolidación de dominio sobre determinados bienes, sólo pagarán 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, y el cónyuge viudo tributará en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados por la adquisición de la nuda propiedad de los bienes que se adjudique, tal y como establece el artículo 51.4 del RISD.

En el caso de no existir testamento podrán repartirse el caudal hereditario de la manera que consideren conveniente siempre que respeten las proporciones que les corresponde a cada uno según la Ley 2/2006, de 14 de junio, de derecho civil de Galicia.

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.