

■ Tribunal Supremo (Sala Tercera, Secc. 2.^a)

■ Sentencia de 1 de febrero de 2007.

■ Ponente: Excmo. Sr. Martínez Micó, Juan Gonzalo.

ISD. Sucesión hereditaria. Plazos para la declaración. Imposibilidad de liquidación. Asignación del usufructo de un bien sin concretar la nuda propiedad.

Dados los márgenes de libertad que el ordenamiento civil admite en cuanto a la conformación de la sucesión hereditaria por vía testamentaria, las normas que han venido rigiendo al Impuesto sobre Sucesiones han tratado de evitar que se produzcan dilaciones en el pago del mismo. Sin embargo, en esta ocasión tanto las oficinas liquidadoras como los tribunales, hacen una calificación de las condiciones testamentarias que impiden la práctica de una liquidación tributaria al considerarse existente una indeterminación en la titularidad de la nuda propiedad y hasta tanto la condición impuesta por la testadora no se resuelva.

El testamento en cuestión había dispuesto la atribución de un usufructo vitalicio a favor de determinada persona, pero sin indicar quiénes serían los nudos propietarios en ese momento, ordenando, a su vez, que al fallecimiento del usufructuario, determinadas personas adquiriesen el pleno dominio.

Fundamentos de Derecho

Primero. Para la sentencia recurrida la cuestión principal del presente recurso se centra en determinar si el devengo del impuesto tuvo lugar en el momento del fallecimiento de D.^a Constanza o si, por el contrario, quedaba aplazado hasta el fallecimiento de la usufructuaria, para lo cual resulta determinante interpretar cual era la voluntad de la testadora en el momento de otorgar el testamento.

De la literalidad del testamento se desprende sin ninguna duda que en el presente caso la atribución de la nuda propiedad se encontraba en situación de indeterminación en el momento del fallecimiento de D.^a Constanza puesto que ésta había dispuesto una sustitución condicional de tal forma que los llamados al pleno dominio en primer lugar debían sobrevivir a la usufructuaria vitalicia, de tal modo que hasta que se produjera el fallecimiento de D.^a Milagros no podía saberse quién adquiriría el pleno dominio de los dos bienes legados,... Consecuentemente, la atribución de la nuda propiedad quedaba subordinada a la supervivencia de los llamados al pleno dominio en el momento de fallecer la usufructuaria por lo que concurre una condición suspensiva y por tanto hasta el cumplimiento de la condición que se efectúa con la supervivencia al fallecimiento de la usufructuaria de los llamados al pleno dominio no se adquiere el derecho sobre los bienes del legado y en consecuencia es entonces cuando debe entenderse devengado el impuesto sucesorio...

Tercero. El segundo motivo de casación se articula al amparo del art. 88, apartado d), de la Ley de la Jurisdicción por infracción del art. 675 del Código Civil y concordantes, del art. 57 de la Ley de 21 de marzo de 1958, del Decreto 176/1959, de 15 de enero, que aprueba el Reglamento para la aplicación de la Ley de los Impuestos de Derechos Reales y sobre transmisiones de bienes, y de la jurisprudencia dictada en su desarrollo (entre otras, sentencias de 8 de junio de 1982; 29 de febrero y 9 de marzo de 1984; 1 de julio de 1985; 10 de febrero de 1986; 20 de marzo de 1916; 24 de marzo de 1930 y 17 de abril de 1954).

1. Argumenta la recurrente que la sentencia recurrida violenta la voluntad de la testadora e interpreta erróneamente la literalidad del testamento, ya que no existía ninguna indeterminación de la nuda propiedad en el momento del fallecimiento de D.^ª Constanza...

2. La cuestión que en este punto se plantea insiste en determinar si, atendida la naturaleza jurídica de la institución realizada por la causante D.^ª Constanza y vistos los términos de su testamento, que se transcribe en la sentencia objeto de recurso en el extremo que aquí interesa, la Administración debió girar en su día, al fallecimiento de ésta, liquidación por la adquisición de la nuda propiedad a cargo de las hijas de la usufructuaria, llamadas en primer lugar al pleno dominio.

La respuesta a la cuestión planteada dependerá de la calificación que corresponda a la naturaleza de la institución realizada por la causante en su testamento, consistente en un llamamiento al usufructo vitalicio con propietarios indeterminados a la muerte de la testadora y sin atribución expresa de la nuda propiedad. Un sector de la doctrina y de la jurisprudencia afirma que en estos casos el testador dispone una sustitución fideicomisaria condicional por lo que los llamados sucesivamente han de sobrevivir al fiduciario que es el legatario-usufructuario vitalicio. El usufructuario no se hace dueño de los bienes si faltan los propietarios que se han de determinar con su muerte. Otro sector entiende que lo que realmente existe en estos casos es una indeterminación transitoria del titular del derecho de propiedad sobre los bienes dejados en usufructo a otro en tanto no se cumpla el evento condicionante. Esta situación no puede confundirse con la sustitución fideicomisaria, en la medida en que en el caso que nos ocupa se suspende la adquisición de la propiedad, hasta tanto fallezca el usufructuario, a favor de las personas designadas que le sobrevivan, mientras que en la sustitución fideicomisaria concurre una efectiva transmisión al fiduciario del objeto fideicomitado con expreso mandato de entrega a otro.

Esta Sala entiende, al igual que la Sala de instancia en la sentencia recurrida, que en el presente caso la atribución de la nuda propiedad se encontraba en situación de indeterminación en el momento de abrirse la sucesión de D.^ª Constanza ya que los llamados al pleno dominio debían sobrevivir, ellos o sus descendientes legítimos, a la usufructuaria vitalicia, D.^ª Milagros, de modo que hasta que se produjera el fallecimiento de ésta no podía saberse quién adquiriría el pleno dominio de los dos bienes legados...

La eficacia de la adquisición en pleno dominio pende de una condición suspensiva fijada en el hecho de existir los designados para su adquisición al ocurrir el fallecimiento de la usufructuaria.

De esta forma, la condición suspensiva, en cuanto supone la dilación en la formación de un derecho en tanto pende el cumplimiento de la condición, crea un estado jurídico de incertidumbre respecto del nacimiento de aquél, que no desaparece sino con la ocurrencia del evento...

Por tanto, la institución de un usufructo testamentario, silenciando la atribución de la nuda propiedad respecto de los bienes a que se refiere y designando en cambio los herederos de futuro a los que pasarán en pleno dominio al fallecimiento del usufructuario, deja incierto el hecho de a quién corresponda la nuda propiedad, cuya titularidad queda en situación de pendencia o expectativa en cuanto a su existencia y a quienes pueda corresponder, de lo que dependerá a su vez el funcionamiento del mecanismo instituido, que puede incluso no llegar a producirse si aquéllos faltan por completo.

En definitiva, solo cuando concurren las condiciones subjetivas y temporales previstas por el causante (existencia de los designados para adquirir la plena propiedad en el momento del fallecimiento de la usufructuaria), será cuando se entenderá devengado el tributo de referencia, pues sólo entonces se realiza el hecho imponible poniéndose de manifiesto la riqueza gravable.

Sentado lo que antecede, al existir tal indeterminación en los adquirentes de la nuda propiedad, resultaba procedente que la Oficina Gestora, en aplicación de lo dispuesto en el art. 57, apartado 5, del Reglamento de Derechos Reales («Cuando no pueda determinarse de una manera cierta quien sea el adquirente de los bienes o derechos... se aplazará la liquidación hasta que sea conocido aquél, comenzando desde tal fecha a contarse de nuevo el plazo para solicitar la liquidación, todo lo cual se hará constar por medio de nota en el documento presentado para justificar la indeterminación del adquirente»), no practicara liquidación alguna, aplazando la misma hasta que fuera conocido el adquirente del pleno dominio, régimen idéntico al establecido para los supuestos de existencia de condición suspensiva en el apartado 1 del mencionado art. 57 del Reglamento de Derechos Reales, que era la norma vigente al día del devengo del Impuesto de Sucesiones, entonces de derechos reales, correspondiente a la herencia de D.^ª Constanza.

Aplazada, en consecuencia, la liquidación resultaba procedente que, una vez fallecida D.^ª Milagros, la Oficina Gestora exigiera el impuesto correspondiente a la adquisición de la nuda propiedad más el pertinente por la extinción del usufructo, que es cabalmente lo que hizo, girando, lógicamente, una sola liquidación por la adquisición del pleno dominio, por lo que resultaba obligado confirmar las actuación de dicha Oficina. ■