

LA TRIBUTACIÓN DEL USUFRUCTO EN EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES: STS DE 16 DE FEBRERO DE 2024, REC. NÚM. 8674/2022

Ernesto Eseverri Martínez

Catedrático emérito de Derecho Financiero y

Tributario

Universidad de Granada

(España)

<https://orcid.org/0000-0003-2355-6266>

Resumen

Al extinguirse el derecho de usufructo por fallecimiento del usufructuario y consolidarse el pleno dominio sobre el bien en el nudo propietario, solo se ha producido un hecho imponible y un solo devengo por el ISyD, resultando de aplicación las normas vigentes al tiempo del desmembramiento del dominio, tanto para determinar la cuota tributaria como para aplicar sobre ella las deducciones y bonificaciones previstas en la correspondiente legislación autonómica.

Palabras clave

Derecho de usufructo, consolidación de dominio, normativa aplicable, reducciones en base, deducciones y bonificaciones en cuota

Abstract

When the right of usufruct is extinguished due to the death of the usufructuary and the full ownership of the property is consolidated in the owner node, there has only been one taxable event and a single accrual by the ISyD, resulting in the application of the rules in force at the time of the dismemberment of the domain, both to determine the tax liability and to apply to it the deductions and bonuses provided for in the corresponding regional legislation.

Keywords

Right of usufruct, consolidation of ownership, applicable regulations, reductions in base, deductions and reductions in quota

Cómo citar: Eserverri Martínez, E. (2024). La tributación del usufructo en el Impuesto sobre Sucesiones: STS de 16 de febrero de 2024, rec. núm. 8674/2022. *Revista Técnica Tributaria*, (145), 181-190.

SUMARIO

1. Doctrina del tribunal
2. Supuesto de hecho
3. Fundamentos de derecho
4. Análisis

1. Doctrina del tribunal

En la sentencia de referencia el Tribunal Supremo se pronuncia a propósito de la normativa aplicable al extinguirse el derecho de usufructo por fallecimiento del usufructuario, cuando el desmembramiento del dominio se produjo vía sucesoria, y ha entendido que *«la normativa tributaria aplicable en el momento en que el heredero adquiere la plena propiedad del bien por la extinción del derecho de usufructo que limitaba el dominio, es la aplicable al fallecimiento del causante, esto es, en el momento de la desmembración de la titularidad dominical, sin que los cambios normativos posteriores al momento del desmembramiento de la titularidad, referentes a las posibles bonificaciones o deducciones sobre la cuota tributaria por la consolidación del dominio, producida por el fallecimiento del usufructuario, deban ser tenidos en cuenta a la hora de la tributación definitiva de dicha consolidación del dominio»*.

2. Supuesto de hecho

Presentada autoliquidación del ISyD por el nudo propietario que consolida el dominio de un bien sobre el que pesaba el derecho de usufructo del que era titular su madre, al fallecer ésta y quedar extinguido ese derecho, ingresó la cuota tributaria correspondiente aplicando sobre ella las bonificaciones y deducciones autonómicas vigentes en el momento del desmembramiento del dominio. El órgano de gestión tributaria muestra su desacuerdo con este modo de proceder por incorrecta aplicación del art. 26, c) de la Ley del Impuesto, al interpretar que dichas deducciones y bonificaciones sobre cuota debían ser las vigentes al fallecimiento de la usufructuaria, momento en que ya no regía la normativa autonómica tenida en cuenta por el contribuyente al producirse el desmembramiento del dominio.

La liquidación provisional resultante de las actuaciones administrativas fue confirmada por el TEAR, y anulada por el Tribunal Superior de Justicia competente al considerar que *«la interpretación que debe hacerse del artículo 26 c) de la LISD no permite limitar la aplicación de la normativa vigente al tiempo del desmembramiento, sólo y exclusivamente a la obtención del tipo medio aplicable, sino que debe extenderse a la práctica de la totalidad de la liquidación, deducciones y bonificaciones incluidas»*. Añadiendo que: *«Nos conduce a esa conclusión el hecho de que la liquidación del impuesto se produce en dos momentos distintos, el de la adquisición de la nuda propiedad, y el de la consolidación del pleno dominio, pero teniendo en cuenta la normativa aplicable al tiempo del deceso del causante, porque así lo establece expresamente el legislador en el artículo 26 c) de la LISD. Esa determinación de la fecha comporta que se aplique la ley vigente en aquel momento de forma que la totalidad de la liquidación debe atender a la ley vigente en aquel momento, y ello incluye aplicar las deducciones y bonificaciones autonómicas que la ley contemplare»*.

Interpuesto recurso de casación por los Servicios Jurídicos de la Comunidad Autónoma, el Tribunal Supremo en la sentencia que ahora se comenta, confirma el criterio mantenido en la instancia advirtiendo previamente que el asunto planteado no se circunscribe a un problema de irretroactividad de la norma tributaria o su aplicación más allá de su vigencia, sino simple y llanamente a determinar cuál es, en este caso, la norma aplicable en el momento del devengo del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones cuando se produjo el desmembramiento del dominio por fallecimiento del -primer- causante.

3. Fundamentos de derecho

El Tribunal Supremo tras un examen de los arts. 24 (devengo) y 26 c) de la LISyD (gravamen del usufructo) sostiene que ninguno de ellos soluciona el problema suscitado en el recurso pues de los preceptos señalados *«se colige que si el usufructo se extingue por la muerte del usufructuario, consolidando entonces el pleno dominio la persona del nudo propietario, y habiéndose desmembrado el dominio por título sucesorio, el citado nudo propietario será gravado por el valor del usufructo, en la constitución, por el tipo medio efectivo de gravamen aplicado en la adquisición de la nuda propiedad, y con derecho a la práctica de las reducciones no agotadas [al constituirse ese derecho] ...»*, sin embargo, lo planteado en el recurso *«se circunscribe en determinar qué normativa es la aplicable si entre la desmembración del dominio por el usufructo constituido y su ulterior consolidación se produce un cambio normativo dejando sin efectos los beneficios fiscales previstos en la normativa autonómica. O dicho de otro modo, si siendo aplicable la normativa vigente al tiempo de la desmembración del dominio, puede mantenerse este postulado cuando antes de la consolidación se deroga la normativa autonómica que reconocía los beneficios fiscales»*.

Y el Tribunal Supremo, partiendo de la existencia de un solo hecho imponible cuyo devengo se produce al desmembrarse el dominio con la constitución del derecho de usufructo y la adquisición del derecho a la nuda propiedad por fallecimiento del primer causante, momento que representa la capacidad económica que debe ser gravada por el Impuesto sucesorio, sostiene que a él hay que estar también para determinar la norma aplicable que delimita los elementos de la obligación fiscal nacida en ese instante, y todo ello, sin perjuicio de que nos encontremos ante la tributación diferida en el tiempo de ese hecho imponible, produciéndose su gravamen a través de una doble liquidación tributaria, en un primer estadio, con la constitución del derecho de usufructo y la adquisición del derecho a la nuda propiedad provocado por la muerte del causante, y en otro segundo estadio, al fallecimiento del usufructuario y extinción del derecho de usufructo en que se completa la tributación sucesoria con la consolidación del dominio en la persona de quien hasta ese momento era considerado nudo propietario y veía limitado el dominio sobre el bien por la existencia de aquel derecho real.

En estos casos para el Tribunal Supremo: *«Ni hay dos hechos imponibles, ni hay dos devengos, sino un solo hecho imponible y un solo devengo, aún cuando la exigibilidad del crédito tributario respecto del usufructo se difiera en el*

tiempo hasta su consolidación, esto es, una parte de la liquidación queda aplazada al momento de la extinción del usufructo; conforme al principio de aplicación temporal de las normas, son aplicables las vigentes al tiempo de producirse los hechos que constituyen el presupuesto previsto en la misma, y como se ha indicado el devengo resulta relevante para determinar la norma aplicable, que será la norma vigente al realizarse el hecho imponible; la obligación tributaria se define por la normativa vigente y aplicable al tiempo de producirse el devengo, aún cuando la exigibilidad del crédito tributario por la consolidación no se produzca sino en un momento posterior; no estamos ante un problema de irretroactividad de la norma tributaria, o su aplicación más allá de su vigencia, sino simple y llanamente, la determinación de la norma aplicable al momento del devengo, de conformarse la obligación tributaria perfectamente delimitada y predeterminada, en la que además de la normativa estatal, determinante de la cuota fiscal, sin duda, lo era la autonómica vigente al devengo del impuesto, en la que se establecía las bonificaciones respecto de dicha cuota fiscal predeterminada, y estando vigente en dicho momento los beneficios fiscales autonómicos por ley que así lo disponía, debían aplicarse los mismos, por más que con posterioridad la norma fuera derogada, lo que evidentemente no podía afectar a la obligación tributaria ya nacida, aún cuando la misma no fuera exigible sino al fallecimiento del usufructuario, so pena de vulnerar el principio de seguridad jurídica».

Este criterio jurisprudencial que fija la norma tributaria aplicable al momento de extinguirse el usufructo, solo puede ser considerado cuando el desmembramiento del dominio con la constitución del derecho de usufructo y adquisición del derecho a la nuda propiedad de un bien lo haya sido a título lucrativo, con extinción del derecho de usufructo por fallecimiento del usufructuario.

4. Análisis

La tributación del usufructo constituido como derecho real sobre un bien ajeno reviste un grado de complejidad manifiesto consecuencia, por un lado, de la desmembración del dominio con dos sujetos obligados al pago del tributo (usufructuario y nudo propietario); dos formas de determinación del valor fiscal de adquisición de cada uno de esos derechos (el real de usufructo y el de nuda propiedad); la necesidad de atender a dos momentos diferentes para sujetarlos a gravamen, aquel en que se constituye el derecho de usufructo y el posterior con la consolidación del dominio en el nudo propietario; influyendo además decisivamente en su gravamen el título con que se produce el desmembramiento del dominio (lucrativo u oneroso) de suerte que, si ocurre a título lucrativo el pago del tributo queda diferido en el tiempo por disponerlo así la normativa del ISyD, en tanto que si el título por el que el dominio queda desmembrado lo es por causa onerosa, por aplicación de las disposiciones del ITPO tal diferimiento en el pago no existe sino la realización de dos hechos imponibles distintos, por lo que nace una obligación tributaria al momento de la adquisición de esos derechos (de usufructo y nudo propiedad), y otra distinta al consolidarse el dominio en el nudo

propietario; todo lo cual influye en la concreción de la norma aplicable, y en la determinación del momento inicial del plazo prescriptivo de esas obligaciones.

Cuando la constitución del derecho de usufructo y la adquisición de la nuda propiedad sobre un bien se produce a título lucrativo, al regirse la tributación del desmembramiento del dominio por las normas del ISyD, lo que resulta gravado para el usufructuario es la adquisición (sucesoria o inter vivos) del derecho de usufructo y para el propietario la adquisición por vía hereditaria o donación del derecho a la nuda propiedad, aunque la consolidación del dominio no se produzca hasta la extinción del derecho de usufructo.

Como quiera que la extinción del usufructo (vitalicio o temporal) no es acto sujeto al ISyD porque el usufructuario ni transmite por vía sucesoria tal derecho al nudo propietario, ni tampoco lo hace inter vivos, sino que el derecho de usufructo sencillamente desaparece por muerte del usufructuario o por vencimiento del tiempo en que quedó constituido, la consolidación del dominio en el nudo propietario trae necesariamente causa del título lucrativo (inter vivos o mortis causa) con que se desmembró el dominio, de ahí, por un lado, que su gravamen quede diferido en el tiempo con la adquisición del derecho de propiedad a título lucrativo y con su consolidación por ese mismo título al extinguirse el derecho de usufructo sobre el bien transmitido; y de otro, que la normativa aplicable para gravar el pleno dominio sobre el bien, no sea la vigente al momento de extinguirse el derecho de usufructo sino la que regía cuando el dominio quedó desmembrado.

No ocurre esto cuando el desmembramiento del dominio se produce a título oneroso, porque las normas reguladoras del ITPO sí gravan la adquisición de bienes y derechos por ese título, y sujetan a tributación, por un lado, la constitución del derecho real de usufructo y la adquisición de la nuda propiedad, y de otro, la consolidación del dominio en el momento de la extinción del derecho de usufructo por adquisición del pleno dominio sobre el bien por parte del nudo propietario. En estos casos no existe diferimiento en el tiempo del pago del Impuesto porque se trata de dos hechos imponibles distintos con devengo diferenciado en cada uno de ellos, por lo que con la realización del segundo hecho imponible (consolidación del dominio) no tienen por qué resultar de aplicación las normas que regían al producirse el primero (adquisición de la nuda propiedad). De ahí, que el criterio mantenido por el Tribunal Supremo en la sentencia de 16 de febrero de 2024, solo deba ser invocado cuando el desmembramiento del dominio lo haya sido por causa lucrativa, concretamente, cuando la constitución del derecho de usufructo y la adquisición de la nuda propiedad se haya producido por fallecimiento del causante, y además la extinción del derecho de usufructo tenga lugar por fallecimiento del usufructuario (o bien, cuando el derecho de usufructo, adquirido a título lucrativo, quede extinguido al vencimiento del plazo temporal por el que se constituyó).

El art. 3 de la LISyD grava la adquisición de derechos por cualquier título sucesorio y por transmisión a título gratuito inter vivos, y su art. 26 ordena cómo se debe valorar la constitución del derecho de usufructo y de nuda propiedad, advirtiendo en su letra c) que en la extinción del usufructo el impuesto se exigirá según su título de constitución, aplicando el tipo medio efectivo de gravamen correspondiente a la desmembración del dominio, señalando el art. 24 que el

momento del devengo del Impuesto se produce por el fallecimiento del causante o el día en que se cause el acto o contrato gravado de forma gratuita inter vivos.

Dado que lo gravado en este Impuesto es el desmembramiento del dominio por causa de muerte (o por voluntad gratuita de quien decide el desmembramiento) su devengo se produce al fallecimiento del causante (o con el acto de la donación) y a la normativa vigente en ese instante hay que estar cuando después se consolida el dominio en el nudo propietario por extinción del derecho de usufructo.

Debe insistirse que cuando el derecho de usufructo se extingue por fallecimiento del usufructuario, no existe transmisión vía sucesoria de este derecho del usufructuario al nudo propietario porque lo ocurrido es que el derecho, en cuanto tal, se ha agotado, desaparece sin más, y permite al nudo propietario recuperar el dominio pleno del bien sobre el que pesaba ese derecho real ya extinguido. El nudo propietario no consolida el dominio por transmisión mortis causa del derecho del usufructuario sino por extinción de este derecho, y ello explica que la normativa aplicable en ese momento sea la que regía al fallecimiento del causante del desmembramiento del dominio.

De ahí, como sostiene la sentencia del Tribunal Supremo, que solo exista un hecho imponible en el ISyD –la constitución vía gratuita del derecho de usufructo a cargo del usufructuario y adquisición de la nuda propiedad en el nudo propietario- y un solo devengo del tributo que se produce cuando el dominio queda desmembrado por voluntad del causante, lo que obliga al momento de la extinción del derecho real a aplicar las normas que estuvieran vigentes cuando se produjo el desmembramiento del dominio, tanto en lo que se refiere a la aplicación de las reducciones sobre base imponible para determinar la liquidable, como en lo relativo al tipo medio de gravamen, y también a las deducciones y bonificaciones sobre la cuota tributaria vigentes en aquel momento según las disposiciones autonómicas.

No ocurre lo mismo cuando la constitución del derecho de usufructo y la adquisición del derecho a la nuda propiedad de un bien lo han sido a título oneroso, porque las disposiciones reguladoras del ITPO las sujetan a gravamen en ese momento sin que exista diferimiento del gravamen por extinción del derecho de usufructo. El Impuesto se devenga para el usufructuario en el momento de la constitución del derecho de usufructo, y en ese momento se devenga también el tributo para el nudo propietario por la adquisición de la nuda propiedad (art. 7 TRITPO), disponiendo después el art. 14 de este mismo cuerpo legal que cuando se consolida el dominio, el nudo propietario tributará por este Impuesto atendiendo al valor del derecho que ingrese en su patrimonio, con lo cual y a diferencia de lo que ocurre con la normativa del ISyD en que existe un solo hecho imponible y un solo devengo del tributo, aunque diferido en el tiempo el pago de la deuda tributaria en el momento de constitución del usufructo y al de su extinción, en el ámbito del ITPO existen dos hechos imponibles con devengos diferenciados, uno primero producido con el desmembramiento del dominio a título oneroso, y otro posterior cuando se extingue el derecho de usufructo y se consolida el dominio en el nudo propietario, momento este segundo en que lo gravado en el ITPO no es la extinción del derecho de usufructo sino la consolidación del dominio en el nudo propietario a diferencia de lo que sucede en el ámbito

del ISyD en que no es posible gravar al nudo propietario por consolidación de la propiedad porque la forma en que se logra (extinción del derecho de usufructo por fallecimiento del usufructuario) no constituye presupuesto de hecho que de origen al nacimiento de la obligación tributaria en el impuesto sucesorio.

En consecuencia, cuando el desmembramiento del dominio lo sea por causa lucrativa, existe un solo hecho imponible y un solo devengo del ISyD exigible en dos momentos diferentes. En tanto que si el título adquisitivo de los derechos de usufructo y nuda propiedad lo ha sido de forma onerosa, su gravamen se residencia en el ámbito del ITPO con la apreciación de dos hechos imponibles diferentes (con ocasión de la constitución de esos derechos, y después, con la consolidación del dominio en el nudo propietario), dos devengos de la obligación tributaria perfectamente diferenciados en el tiempo, y naturalmente, con la consecuencia de que la normativa aplicable será la vigente en el momento en que hayan nacido cada una de esas obligaciones tributarias.

De ahí que cuando el desmembramiento del dominio tenga causa onerosa la consolidación del dominio debe valorarse a valor real del momento en que se extinga el derecho de usufructo y el pleno dominio se integra en el patrimonio del nudo propietario, y que el tipo de gravamen aplicable sea el vigente a ese instante conforme disponen las normas reguladoras del ITPO. Es cierto, que lo que se acaba de señalar viene especificado en el art. 42.2 del RD 828/1995 que regula el Reglamento de desarrollo de la ley del Impuesto cuestionándose por ello su mandato al venir recogido no en ley sino en disposición de rango normativo inferior, pero también lo es que el art. 14 del Texto Refundido del ITPO ordena que la consolidación del dominio en el nudo propietario debe gravarse atendiendo al valor del derecho que ingrese en su patrimonio, que no puede ser otro que el real en el momento de la consolidación del dominio y al tipo impositivo vigente también en ese instante.

En cuanto a los problemas que suscita el inicio del plazo de prescripción, cuando el desmembramiento del dominio lo ha sido a título oneroso, al producirse el devengo del ITPO en dos momentos diferentes, en el plazo de treinta días hábiles, habrá que presentar la correspondiente autoliquidación por la constitución del derecho de usufructo y por la constitución del derecho a la nuda propiedad, iniciándose al siguiente día del vencimiento de ese plazo, el de prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación tributaria. Cuando, más tarde, se consolida el dominio por extinción del ejercicio del derecho de usufructo, se produce un nuevo devengo del ITPO por recuperación del pleno dominio en el nudo propietario, y transcurridos treinta días hábiles, se inicia el plazo de prescripción de esta nueva obligación tributaria.

Si por el contrario, el desmembramiento del dominio se ha producido a título lucrativo, existe un solo devengo del ISyD difiriéndose en el tiempo el pago de esa única obligación tributaria. El plazo de prescripción de la parte de la obligación correspondiente al momento del devengo se producirá transcurridos seis meses desde que se produjera el desmembramiento del dominio y quedará suspendido el plazo prescriptivo de la parte diferida de dicha obligación hasta que se extinga el derecho de usufructo, pues si la prescripción tributaria sanciona la inactividad administrativa en orden a exigir y recaudar la deuda tributaria,

esta falta de ejercicio de la acción liquidadora o recaudadora no es achacable al órgano administrativo pues se debe a la técnica con que, en estos casos, debe de aplicarse la normativa del ISyD, de tal modo que, transcurrido el plazo de autoliquidación correspondiente a la consolidación del dominio a cargo del nudo propietario, se iniciará el plazo de prescripción de la parte de la deuda tributaria cuyo pago había quedado diferido.

Como decía al inicio de este análisis, el gravamen del derecho de usufructo resulta complejo, no ya porque precisa diferenciar el valor de ese derecho para el cálculo del gravamen por la adquisición de la nuda propiedad, que más tarde ha de volver a ser considerado para la tributación del pleno dominio en el nudo propietario al momento de extinguirse el derecho de usufructo, sino también porque el título (oneroso o lucrativo) con que se decidió el desmembramiento del dominio tiene influencia determinante en el tributo y normativa aplicable, así como en el cómputo del plazo de prescripción de la deuda tributaria.