



TRIBUTACIÓN DE LA CONMUTACIÓN DEL USUFRUCTO VIUDAL COMO PERMUTA

En los casos en los que, en la partición y adjudicación de la herencia y por acuerdo entre los causahabientes, el cónyuge viudo conmuta el usufructo viudal (tanto el usufructo en el que consista su legítima, como usufructo vitalicio y universal sobre la totalidad de los bienes y derechos de la herencia) por el pleno dominio de determinados bienes de la herencia, se produce un negocio jurídico distinto de la adquisición de herencia que tributa como permuta.

Esta conmutación del usufructo viudal por bienes en pleno dominio se trata de un negocio jurídico distinto del de la adquisición de la herencia. Como tal permuta, constituye un hecho imponible diferenciado, sujeto al ITP y AJD (modalidad TPO), cuyo devengo se produce en la fecha del documento que recoja la partición y adjudicación de la herencia.

Todo ello siempre y cuando sea consecuencia de la voluntad de las partes; esto es, siempre que no se realice como consecuencia de la expresa voluntad del propio testador, por lo que este criterio solo será aplicable cuando no haya testamento o cuando, existiendo testamento, la partición no se ajuste al mismo.

Excepciones:

La conmutación del usufructo viudal no tributa como permuta en los siguientes supuestos:

a) Cuando sea de aplicación el artículo 57 RISD “Pago de la legítima viudal con entrega de bienes en pleno dominio”, que lo será únicamente cuando se cumplan las siguientes circunstancias:

1.- Que el usufructo viudal se ciña a la legítima del cónyuge viudo (cuyo porcentaje depende de los herederos con quienes concurra a la herencia según los artículos 834, 837 y 838 Cc).

2.- Que se trate de uno de los siguientes casos:

2.1.- Que los bienes conmutados por el usufructo y satisfechos al cónyuge viudo sean alguno de los siguientes (artículo 839 Cc):

- renta vitalicia
- productos de determinados bienes
- capital en efectivo

2.2.- Que el cónyuge viudo concurra únicamente con hijos del causante (artículo 840 Cc) y se le asigne un capital en dinero o un lote de determinados bienes.

b) Cuando la conmutación del usufructo universal con bienes en pleno dominio se realice como consecuencia de la autorización o imposición del propio testador, recogiendo esta conmutación en el propio testamento. Tal y como recoge expresamente la Dirección General de Tributos en Consulta Vinculante CV 297-21.

A tener en cuenta:

Lo expuesto se corresponde con la doctrina sentada por el Tribunal Supremo en Sentencias de fecha 22 y 23 de julio de 2020, donde se expone que *“la atribución al cónyuge superviviente de bienes en pleno dominio en pago del usufructo que legítimamente le corresponde, implica la existencia de una operación de permuta sometida a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados”* y que paralelamente *“la atribución a los herederos de bienes en pleno dominio en pago de la nuda propiedad que legítimamente les corresponde, implica la existencia de una operación de consolidación del dominio sometida al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”*.

Del análisis de la normativa y de la doctrina expuesta se puede concluir que en estas operaciones existen dos hechos imposables: por un lado, la permuta correspondiente a la atribución de bienes en pleno dominio al

cónyuge supérstite por su usufructo, y por otro lado la consolidación del dominio por la atribución a los herederos de bienes en pleno dominio en pago de la nuda propiedad que les correspondía.

No obstante, debe tenerse en cuenta lo previsto en el artículo 51.4 RISD, con arreglo al cual *“si la consolidación del dominio en la persona del primero o sucesivos nudos propietarios se produjese por una causa distinta al cumplimiento del plazo previsto o a la muerte del usufructuario, el adquirente sólo pagará 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”*.

En este sentido, la Dirección General de Tributos en Consultas Vinculantes CV 2072-21 y CV 142-22 concluye: *“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, éste 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 (...). 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 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.*

Por lo tanto, en cuanto a la permuta existente en este tipo de operaciones, a los herederos se les girará liquidación, previa valoración de la cuota correspondiente a la liquidación del pleno dominio en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y la cuota correspondiente a la liquidación de la permuta por la adquisición del usufructo en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, optándose por la mayor de ambas.