

Comprobación de Valores y Prescripción sobre la constitución de un usufructo en herencia y la posterior consolidación del dominio en el Impuesto de Sucesiones y Donaciones.

Viernes, 15 de Junio de 2018 - 17:00 h.

El fondo del asunto se sitúa en el ámbito concreto de la tributación por consolidación del dominio en los casos de extinción del usufructo, más particularmente con la liquidación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en caso de transmisiones *mortis causa*, en caso de herencias.

Sustancialmente, esta situación puede obedecer a dos circunstancias, según que el nudo propietario recupere el pleno dominio por extinción del usufructo constituido o, cuando el titular del pleno dominio no hubiera tenido tal condición cuando se produce el desmembramiento del dominio por constituirse el usufructo, al no haber tenido aquella condición inicialmente; es decir, que el nudo propietario actual no fuera titular del pleno dominio cuando el usufructo se constituye (vgr. artículo 3.1, a) LISD en relación con el artículo 26)).

La extinción del usufructo se produce por el fallecimiento del usufructuario y, consiguientemente, su tributación forma parte de la que corresponde a su herencia, no precisa procedimiento específico ni tampoco disposición expresa.

Es una consecuencia inevitable de aquel fallecimiento y, por tanto, el inicio del plazo de prescripción de la consolidación se inicia con el de devengo del impuesto. A dicha fecha se deben añadir seis meses de plazo de presentación del impuesto para, a continuación, computar el plazo de prescripción, lo que nos lleva a que en la fecha que se inician las actuaciones no había transcurrido el plazo previsto en el artículo 66, a) LGT.

Los términos de la cuestión giran en torno a la teoría de la *"actio nata"*, cuyo elemento esencial es que la liquidación por la consolidación del dominio no es posible hasta conocer la base liquidable correspondiente a la sucesión en que la desmembración del mismo se produce.

Lo que ello plantea, en realidad, es que no estamos ante dos conceptos tributarios distintos, ni siquiera dos liquidaciones, sino ante uno sólo en el cual la cuota correspondiente, bien por adquisición de la nuda propiedad, bien por consolidación del dominio (extinción del usufructo), tienen lugar en dos momentos diferentes.

Se podría plantear que no cabe interrupción de la prescripción con la nueva liquidación correspondiente a la consolidación del dominio, pues se trata de liquidaciones diferentes, a lo que podría añadirse incluso la teoría de la ejecutividad del acto administrativo. Y ello porque el ejercicio de la acción para liquidar por parte de la administración nace con el momento en que la consolidación del dominio se produce, por fallecimiento del usufructuario.

Sin embargo, sin perjuicio de que el fallecimiento de la usufructuario implique el devengo del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD) respecto a su caudal hereditario, en lo que a la consolidación del dominio por parte de los coherederos se refiere no existe una sucesión nueva o independiente de la que genera la desmembración del dominio, sino que la extinción del usufructo obliga entonces a liquidar aquella consolidación para lo cual, y en términos del reglamento ISD, debe tomarse en consideración la base liquidable de la sucesión que constituyó el usufructo lo cual, elementalmente de este modo, no puede hacerse hasta que no ha ganado firmeza en vía administrativa dicha base. En estos términos se pronuncian la sentencia del TSJ de Castilla-León de 30 de enero de 2007, entre otras.

Pero ello no obstante, pese a que el plazo prescriptivo no se vea interrumpido, por el contrario sí beneficia al contribuyente el hecho de que la administración no puede pretender revisar el valor de los bienes a tener en cuenta en los casos de extinción del usufructo, pues éstos valores deberán no sería el nuevo valor que el bien pudiera tener en

el momento de la consolidación del dominio, sino el que éste tenía en el momento de desmembrarse la propiedad

Así lo establece el art. 51.2 del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD) cuando que señala «...al extinguirse el usufructo el primer nudo propietario viene obligado a pagar por este concepto sobre la base del valor atribuido al mismo en su constitución, minorando, en su caso, en el resto de la reducción a que se refiere el art. 42 de este Reglamento cuando la misma no se hubiese agotado en la liquidación practicada por la adquisición de la nuda propiedad, y con aplicación del mismo tipo medio efectivo de gravamen a que se refiere el párrafo anterior».

Como decía la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-administrativo de Castilla y León, sede en Burgos, de 21 de mayo de 1997, nos encontramos ante una sola adquisición a la que corresponde una sola base imponible, una sola resolución y una base liquidable a la que aplicando el tipo correspondiente daría lugar a una cuota tributaria.

Este criterio responde a la idea de que en los supuestos de adquisiciones llevadas a cabo por un nudo propietario nos encontramos ante una adquisición del pleno dominio mismo, aunque una parte queda aplazada hasta la extinción del usufructo, lo cual permite que en una liquidación a cargo del nudo propietario aunque adquiriera bienes en nuda propiedad acompañados de otros en pleno dominio se pueda conocer desde un primer momento tanto el importe de lo que deba ingresar como consecuencia de la adquisición inmediata de la nuda propiedad, como la que corresponda por la consolidación del usufructo y más adelante, (...) conviene resaltar que quien adquiere primero la nuda propiedad y más tarde consolida el dominio por extinción del usufructo no realiza una primera adquisición del causante y una segunda del usufructuario, sino una sola adquisición.

Por tanto, sin perjuicio de esta liquidación, al extinguirse el usufructo, el nudo propietario está obligado a pagar por este concepto sobre el valor atribuido al mismo en su constitución que no puede ser revisado (...) El mismo criterio interpretativo sigue la sentencia de la Sala de lo Contencioso-administrativo de Andalucía, sede (Granada) de 15

de octubre de 2001, que declara: (...) en puridad de términos, cuando éste (el nudo propietario) consolida su derecho de propiedad tan sólo cabe considerar producida una transmisión que proviene del causante, por lo que en ese momento, se debe atender y aplicar el mismo tipo medio efectivo de gravamen que fuera tenido en cuenta para gravar la nuda propiedad cuando quedó desmembrada, si bien, ese mismo tipo efectivo de gravamen debe girarse, ahora, sobre el valor que se dio al usufructo en el momento de su constitución. En el mismo sentido la sentencia de la Sala de lo Contencioso-administrativo del País Vasco de 20 de junio de 2003.

En consecuencia, no podrá ser argumentada la prescripción contra la revisión por la administración de la constitución del usufructo al tiempo de la consolidación del dominio, al ser considerada una única liquidación a efectos de ISD, pero sí tiene vedada la posibilidad de comprobar los valores ofrecidos en su día sobre dicha liquidación la administración tributaria, lo que ofrece la seguridad jurídica correspondiente para el contribuyente.

VINCIT ABOGADOS.

Miguel Ángel Díaz Herrera – Abogado.

madiaz@vincit.es