



## PRONUNCIAMIENTO DE LA DGT SOBRE LA TRIBUTACIÓN DE LA CONMUTACIÓN DEL USUFRUCTO UNIVERSAL

(Fuente: Asociación Española de Asesores Fiscales)

La Dirección General de Tributos se ha pronunciado sobre la tributación de la conmutación del usufructo universal a favor del cónyuge viudo en una sucesión testada sujeta a Derecho Común.

Seguramente, la consulta se plantea a raíz de varias sentencias dictadas por el Tribunal Supremo durante 2020 sobre la incidencia fiscal de este tipo de operaciones. Aunque esas sentencias se refieren a la conmutación del usufructo sujeto a Derecho Catalán, la doctrina que de ellas emana es trasladable a Derecho Común, según expuso en su momento parte de la doctrina y ahora confirma la propia DGT.

En la sentencia del TS de 23 de julio de 2020, rec. 2391/2019, se examina un supuesto de conmutación sujeto al derecho Derecho Catalán de un usufructo universal en una sucesión testada, concluyendo que **el acuerdo de conmutación entre la viuda y herederos implica, además de su tributación en el Impuesto sobre Sucesiones, una permuta sujeta a Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas para la viuda, y una consolidación del dominio sujeto al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones para los herederos**. En el supuesto planteado se adjudicó a la viuda la plena propiedad de un inmueble en pago de su derecho de usufructo y el resto de los bienes se adjudica en plena propiedad a los herederos.

Según afirma el TS, la conmutación del usufructo supone un negocio jurídico distinto de la adquisición hereditaria y, por tanto, debe tributar de forma independiente. En supuestos como el planteado, al margen de la tributación propia que corresponde en ISD y que trae causa en la adquisición hereditaria, se debe tributar por una operación de permuta del derecho de usufructo por bienes en pleno dominio del siguiente modo:

- La viuda tributa por ITPyAJD por la adquisición del inmueble.
- Los herederos tributan en ISD por la consolidación del dominio.

Según el TS el artículo 57 del Reglamento del ISD no sería aplicable a estos casos, ya que solo es aplicable en los supuestos en los que la conmutación del usufructo afecte a los derechos legitimarios, es decir, dicho precepto solo contempla la conmutación del usufructo que como legítima corresponde al cónyuge viudo.

Pues bien, se consulta ahora a la DGT **cómo tributa la conmutación del usufructo universal** en una sucesión testada sujeta al Derecho Común en los supuestos en los que el **testador haya autorizado expresamente a los interesados** (cónyuge e hijos) a, si lo desean, conmutar todo o parte del usufructo universal, atribuyendo a uno y otros el pleno dominio de ciertos bienes, siempre que su valor quepa dentro del tercio de libre disposición. Adicionalmente, se consulta también la tributación en los supuestos en que dicha conmutación viniera impuesta y ordenada expresamente por el testador.

Pues bien, según el Centro Directivo, en estos casos, la conmutación del usufructo se produce como consecuencia de la autorización o la imposición del propio testador, por lo que la adjudicación de bienes en pleno dominio al cónyuge viudo y al resto de herederos se produce por voluntad del testador y no por voluntad de las partes. Por tanto, **no se produce un negocio jurídico distinto al de la adquisición de la herencia, no produciéndose una tributación adicional, en estos casos**.

Teniendo en cuenta este reciente pronunciamiento de la DGT, **puede ser recomendable revisar los testamentos para incluir de forma expresa la habilitación del testador a la conmutación del usufructo universal** y evitar así una mayor tributación.

