

El usufructo y la nuda propiedad a través del impuesto de Derechos reales

GRADO DE PARENTESCO

Ya hemos dicho que sólo habrá que tener en cuenta el grado de parentesco en los usufructos constituidos por título lucrativo y siempre será el que corresponda al adquirente del usufructo o nuda propiedad, en relación con el que fué titular del pleno dominio.

Ahora bien, en la extinción del usufructo pueden darse casos curiosos: A), por ejemplo, dona a B) el usufructo de una finca y B) muere antes que A). ¿Cómo se liquida la extinción del usufructo? ¿Qué grado de parentesco tiene A) consigo mismo?

Si A), en lugar de donar, vende, no cabe duda que la extinción tributa con toda claridad, precisamente porque no hace falta para ello tener en cuenta el grado de parentesco.

Por otro lado, siempre que exista una institución de usufructo de una persona, tiene que haber otra, esté o no determinada expresamente, a la que corresponda la nuda propiedad, aunque de momento sea desconocida y pueda llegar a conocerse, precisamente, al extinguirse el usufructo (1).

(1) La declaración de herederos usufructuarios implica otra declaración de heredero nudo propietario a favor de la persona que a la muerte de aquél, o cuando el usufructo se extinga, adquiera el pleno dominio. (Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de abril de 1929.)

Y aunque en el testamento nada se disponga con respecto a la nuda propiedad, no se puede poner en duda que, a la muerte de la testadora, adquirió este derecho el llamado en primer término a la plena propiedad y dominio, ya que, de otra forma, habría que suponer el fallecimiento intestado en cuanto a la nuda propiedad, interpretación violenta que pugna con la naturaleza de la institución del usufructo, que supone necesariamente un llamamiento a la

TARIFA APLICABLE

En los casos de constitución, la tarifa aplicable es la vigente en aquel momento, y en los de extinción, la vigente también en el momento de la extinción.

El reglamento de 20 de abril de 1911, en su artículo 65 establecía que al extinguirse el usufructo el titular de la nuda propiedad pagaría por la tarifa vigente *al tiempo de constituirse* aquella nuda propiedad, y en la actualidad el artículo 66 ordena la aplicación de la tarifa vigente *al tiempo de extinguirse el usufructo* (1).

Por lo tanto, actualmente, en todos los casos de consolidación de usufructo con la nuda propiedad son aplicables las tarifas vigentes al tiempo de extinguirse, salvo el caso de que la nuda propiedad se adquiriese puramente o con condición resolutoria con anterioridad al 1.º de mayo de 1926 que tributara con arreglo a las tarifas vigentes en la fecha en que constituyó aquella nuda propiedad de acuerdo con la quinta disposición transitoria de la vigente Ley (2).

Y si la nuda propiedad se adquirió con condición suspensiva con

nuda propiedad que en su día ha de consolidarse con aquél, no concibiéndose la institución del usufructo en una persona, sin la existencia de otra a la que pertenezca la nuda propiedad. Todo ella aunque el llamamiento al pleno dominio sea con sustitución. (Sentencia del T. S. de 14 de junio de 1916.)

(1) Todo se debe al artículo 14 del Decreto-ley de 27 de abril de 1926, cuyo precepto pasó a formar el artículo 6.º del texto refundido de la Ley de 28 de febrero de 1927 y que con ese mismo número se conserva en la vigente Ley, precepto que también se transcribe en el último párrafo del artículo 57 del Reglamento actual. Ese precepto dice así: «Toda adquisición de bienes, cuya efectividad se halle suspendida de derecho por la concurrencia de una condición, un término, un fideicomiso o cualquier otra manera de limitación, se entenderá siempre realizada el día en que la limitación desaparezca, atendándose a esta fecha, tanto para determinar el valor de los bienes, como para aplicar los tipos de tributación.»

(2) Dice así: «En las adquisiciones derivadas de actos o contratos anteriores a 1.º de mayo de 1926, sujetas a las condiciones a que se refiere el artículo 6.º de las Leyes de 28 de febrero de 1927, 11 de marzo de 1932 y la presente, cuya efectividad tenga o haya tenido lugar a partir de la indicada fecha, no serán de aplicación las disposiciones del mencionado artículo, en cuanto modifiquen las anteriores, si los correspondientes documentos se presentasen o se hubieren presentado a liquidación dentro de los plazos reglamentarios y de sus prórrogas.»

anterioridad al 1.º de mayo de 1926, ¿debe ser aplicable la tarifa vigente al fallecer el causante o la vigente en el momento de cumplirse la condición?

De la sentencia del Tribunal Supremo que después citaremos parece deducirse que hay que distinguir si la condición es de las que suspende meramente la disposición testamentaria de acuerdo con el artículo 799 del Código civil o si deja pendiente su eficacia de un acontecimiento incierto, según lo establecido en el artículo 759 del mismo Cuerpo legal.

Si la condición es de las reguladas por el artículo 799, según el artículo 56 del Reglamento del Impuesto de 1911, *tal condición no producirá efecto alguno en cuanto a la liquidación del impuesto*, exigiéndose éste, desde luego, como si se tratara de una institución pura.

A nuestro entender, al no producir la condición, fiscalmente, efecto alguno, no hay la menor duda que tal Reglamento, a los efectos fiscales, daba por constituida la nuda propiedad que se instituyó con esa modalidad de condición, y por lo tanto, la tarifa aplicable al consolidarse el usufructo debe ser la vigente cuando se constituyó la nuda propiedad aludida.

Pero obsérvese que a partir del Reglamento de 1927 el párrafo 2.º del artículo 57, mantenedor del espíritu del artículo 56 del Reglamento de 1911, contiene un precepto análogo, pero no igual. Según ese párrafo 2.º, la condición que suspenda solamente la ejecución de la disposición testamentaria, conforme al artículo 799, *no producirá el efecto de aplazar la liquidación*. El precepto antiguo era más radical. Además, en el vigente, al vencer el término, exige que se presente nuevamente el documento en la oficina liquidadora para rectificar en favor del Tesoro o del contribuyente. ¿Quiere ello decir que la nuda propiedad ya no se entiende constituida hasta que se cumpla la condición? Desde luego que sí, porque el Reglamento vigente y los anteriores de 1927 y 1932 responden al criterio que señaló el artículo 14 del Decreto-ley de 27 de abril de 1926, recogido en el artículo 6.º de la Ley, como ya hemos indicado.

Si la condición suspensiva es de las reguladas por el artículo 759 del Código civil, de lo que dejamos expuesto se deduce que la tarifa aplicable debe ser la vigente en el momento de cumplirse la

condición, porque al proceder el aplazamiento de la liquidación del impuesto es porque la nuda propiedad no se entiende constituida hasta que la condición se cumpla.

Antes de que viera la luz el precepto que contiene el artículo 6.º de la Ley, cuyos antecedentes hemos dejado señalados, y antes, por consiguiente, de que se publicase la segunda disposición transitoria de la Ley de 11 de marzo de 1932 (1), venía sosteniendo el Tribunal Supremo el criterio de que no debía aplicarse las tarifas antiguas cuando la adquisición de la nuda propiedad estaba sujeta a una condición suspensiva de ese tipo.

Se basaba en la primera disposición transitoria del Decreto-ley de 27 de abril de 1926, ya citado, que ordenaba que sus preceptos se aplicaran a los actos y contratos que se *causen* a partir del 1.º de mayo de 1926 (2). Y así, el Tribunal Supremo, en sentencias de 15 de noviembre de 1927, en la que se cita la de 1.º de abril de 1916, 26 de junio de 1928 y 12 de mayo de 1934, afirman que «es aplicable a cada caso la tarifa que estuviese vigente en la fecha en que el acto o contrato *se causó*, es decir, en que tuvo plena realidad jurídica el hecho originario de la transmisión.

Mientras que la condición no se cumplía no se *causaba* el acto ni tenía plena realidad jurídica.

Más expresiva, la Sentencia de 1928 citada añadía que se trataba de un principio general que ha informado e informa nuestra legislación fiscal, reconocido y ampliado últimamente—dice—por el artículo 14 del Decreto-ley de 27 de abril de 1926.

(1) Dice así: «En las adquisiciones *derivadas* de actos o contratos anteriores a 1.º de mayo de 1926, sujetas a las condiciones a que se refiere el artículo 6.º de esta Ley, cuya efectividad tenga o haya tenido lugar a partir de la indicada fecha, no serán de aplicación las disposiciones del mencionado artículo en cuanto modifiquen las anteriores, si los correspondientes documentos se presentasen o hubieran presentado a liquidación dentro de los plazos reglamentarios y de sus prórrogas.»

(2) Esa disposición transitoria dice: «Las disposiciones de este Decreto-ley, en cuanto modifican las anteriores, se aplicarán a los actos y contratos que *se causen* a partir del 1.º de mayo próximo. Se aplicarán igualmente a los causados con anterioridad, que se presenten a liquidación fuera de los plazos reglamentarios y de las prórrogas que hubiesen obtenido, siempre que la cuota resultante de aplicarlas sea superior a la que resultaría de aplicar la legislación precedente.»

El caso era el de un causante que habiendo fallecido en el año 1895 instituyó heredera de ciertos bienes a una señora, especificando en su testamento que dicha señora sólo tendría el usufructo durante su vida, pues la propiedad la dejaba a sus hijos, tanto a los actuales como a los que pudiera tener en lo futuro, y si alguno o algunos de los actuales o de los que pudiera tener fallecieran, los sobrevivientes acrecerán en la parte de herencia.

Estima el Tribunal Supremo que esa institución de herederos a favor de los hijos está sujeta a una condición suspensiva; que siendo la muerte de la usufructuaria la causa inmediata de la transmisión de los bienes, debe aplicarse la tarifa vigente en el día de su fallecimiento; que en otro caso se daría el absurdo de aplicar una tarifa que dejó de regir antes de que los reclamantes adquirieran el derecho y terminaba invocando el principio general a que hemos aludido.

Los reclamantes alegaban que la institución de herederos nudo propietarios hallábase afectada a una condición resolutoria: la de que aquéllos perderían su derecho adquirido desde la muerte del testador si premuriese a su madre, y, como se verá, la aplicación de la tarifa antigua o moderna dependió de la calificación jurídica de la condición, y, como se verá también, no había entonces precepto expreso y terminante para el caso resuelto.

Así las cosas, la segunda disposición transitoria de la Ley de 11 de marzo de 1932 y la quinta disposición transitoria de la actual, para que no sean de aplicación las disposiciones de su artículo 6.º exige los siguientes requisitos: 1.º Que la adquisición *derive* de un acto o contrato anterior a 1.º de mayo de 1926. 2.º Que este sujeta a las condiciones que determina ese artículo 6.º. 3.º Que la adquisición tenga efectividad o la haya tenido a partir de la indicada fecha. 4.º Que se presenten los documentos dentro de los plazos reglamentarios y sus prórrogas; y 5.º Que las disposiciones del artículo 6.º modifiquen las anteriores.

¿Se puede decir que las disposiciones del artículo 6.º han modificado alguna disposición anterior que ordenase la aplicación de determinada tarifa a una institución de nuda propiedad con condición suspensiva de las reguladas por el artículo 759 del Código civil?

Desde luego que no, por la sencilla razón de que no la había.

Existía aquel principio general que informaba a nuestra legislación fiscal y que recogió el Tribunal Supremo en las sentencias citadas. El artículo 6.º lo que ha venido es a confirmar ese principio general. No se puede decir que ha modificado nada en ese extremo (1).

* * *

Al tratar de liquidar el Impuesto de Derechos Reales correspondiente a la extinción de los usufructos constituídos por herencia y sujetos a condición, es de una importancia casi decisiva la calificación jurídica que mereció al liquidarse su constitución y los aplazamientos concedidos, así como el motivo por los que se concedieron, máxime teniendo en cuenta que las reglas para la liquidación de los usufructos se aplican en algunos casos a las constituciones, fideicomisos y reservas (párrafos 2), 4) y 1) de los artículos 32, 33 y 34 del Reglamento vigente, respectivamente).

De acuerdo con los apartados primero y quinto del artículo 57 del Reglamento, es procedente el aplazamiento no sólo por la existencia de una condición suspensiva, sino además por indeterminación del adquirente de los bienes, indeterminación que puede supo-

(1) Ahora bien: lo que sí se puede decir es que la segunda disposición transitoria de la Ley de 1932, quinta del actual, por primera vez en la historia legislativa del Impuesto de Derechos Reales, en lo que a sus disposiciones transitorias se refiere, ha sustituido un tiempo del verbo *causar* por otro del verbo *derivar*. Y que al decir «adquisiciones derivadas de actos o contratos» y al aludir a la «efectividad» posterior de los actos o contratos, da a entender en su letra y en su espíritu que, al menos, en la aplicación de los preceptos transitorios, ha dejado de ser un principio que informaba a la legislación fiscal aquel que recogió el Tribunal Supremo en la sentencia citada.

Por último, queremos hacer constar que, en nuestro modesto entender, la primera alusión que se hace en el apartado 10) del artículo 66 del vigente Reglamento al *último* apartado del artículo 57, debe ser al *penúltimo*. Sin duda se trata de un error sufrido por los redactores de los Reglamentos de 1927, 1932 y el actual, ya que el artículo 65 del Reglamento de 1911, del que se calcó el precepto de ese apartado 10), hacía referencia al *último* párrafo del artículo 56, que contenía el precepto que actualmente contiene el *penúltimo* del artículo 57, porque el *último*, como ya dejamos dicho anteriormente, recoge el precepto del artículo 6.º de la Ley.

ner el que sean desconocidos en absoluto o solamente indeterminados entre algunos conocidos (1)

El Tribunal Económico Administrativo Central, en acuerdo de 27 de noviembre de 1934, resolvió un caso, en nuestro entender, muy dudoso. Se trataba de una institución de herederos llamando a suceder en propiedad a los hijos legítimos que quedasen al fallecimiento de un padre instituido heredero usufructuario y sobrino del testador. «La forma genérica de la institución—decía dicho Tribunal—*engendra una indeterminación* en cuanto al número total de los herederos y por consiguiente en cuanto a la cuantía de la porción correspondiente.» Y llegaba a la conclusión de que al morir el sobrino del testador que usufructuaba los bienes y conocerse ya el número total de sus hijos legítimos llamados a heredar la propiedad, lo procedente es girar desde luego la liquidación del impuesto pertinente a la nuda propiedad que se aplazó sobre el valor que los bienes tenían al fallecer el testador, aplicando las tarifas entonces vigentes y girar la liquidación pertinente por el usufructo según los valores y la tarifa vigente en 1931; pero teniendo en cuenta, respecto a la nuda propiedad, lo prevenido en la disposición transitoria. Se refiere a la de la Ley de 1927.

La calificación jurídica de la institución es de mucha importancia, repetimos, así como la expresión del motivo por el que se realiza el aplazamiento de la liquidación.

Según el párrafo primero del artículo 57, el aplazamiento por condición suspensiva se hará constar en los libros de la Oficina Liquidadora, y por nota en el documento, para que se consigne esa circunstancia en la inscripción de los bienes en el Registro de la Propiedad, requisitos que no se exigen en el aplazamiento por indeterminación del adquirente de los bienes.

El acuerdo de aplazamiento es un acto administrativo que ha de respetarse mientras no se revoque o revise, cuando la revisión proceda. Es decir, que si un liquidador aplaza una liquidación por en-

(1) Hay que tener en cuenta que si el adquirente es un heredero fideicomisario, aunque no sea conocido, el fiduciario está obligado a pagar por el tipo entre extraños (artículo 33, párrafo primero del Reglamento). Otro caso es el que señala el artículo 116, según el cual, aunque los herederos no sean conocidos, los administradores o poseedores de los bienes hereditarios están obligados a pagar el impuesto.

tender que existe una condición suspensiva que lo permite o una indeterminación del adquirente de los bienes, no puede el liquidador que interviene posteriormente en el mismo negocio, por cumplimiento de la condición, consolidación de un derecho u otro cualquier motivo, desvirtuar el acto administrativo primitivo que en todo momento debe aceptar como punto de partida.

Por eso cuando hay aplazamiento de liquidación debe expresarse el motivo del aplazamiento. Precisamente en el caso resuelto por el Tribunal Económico Administrativo Central que dejamos anteriormente citado se suspendió la liquidación de la nuda propiedad, pero no se hizo constar si ello fué por indeterminación de heredero o por condición suspensiva.

La sentencia del Tribunal Supremo de 5 de enero de 1928, después de citar las sentencias del mismo Tribunal de la Sala de lo Civil de 9 de marzo de 1879 y 29 de octubre de 1904, para argumentar que una segunda institución de heredero lo fué con una condición suspensiva y un término, dice: «Que la omisión cometida por el liquidador al no hacer constar en los libros de la Oficina Liquidadora, y por nota en el documento, el aplazamiento de la liquidación relativa a la institución de heredero, por la existencia de una condición suspensiva, no afecta ni produce efecto de ninguna clase con respecto a la prescripción de la acción correspondiente, sino que, como dice el artículo 52 (hoy el 57), se contrae y limita sus consecuencias a fin de que conste esta circunstancia en la inscripción de los bienes, es decir, con relación a tercero.»

Claro está que si el liquidador hubiera hecho constar que se trataba de una condición suspensiva y que por tratarse de tal condición aplazaba la liquidación, los efectos de la nota en el documento y la anotación en los libros surtirían las consecuencias que dice el Tribunal Supremo, pero además demostraría a todas luces que hubo un acto administrativo que sin la previa declaración del lesivo la Administración carecería de facultades para revocarlo, si causó estado y asignó derechos a un tercero.

VALOR TOTAL DE LOS BIENES OBJETO DEL USUFRUCTO Y TANTO POR CIENTO QUE HA DE APLICARSE A ESE VALOR TOTAL PARA HALLAR EL VALOR DE AQUÉL.

El valor total de los bienes hay que tenerlo en cuenta, lo mismo en la constitución que en la extinción del usufructo; es decir, que llegado el momento de extinguirse es necesario comprobarlo nuevamente, y sea mayor o menor que el aceptado para la constitución, servirá de base para aplicar el tanto por ciento que señalan los apartados 1) y 4) del artículo 66.

Esos apartados dicen así:

1) El valor de los usufructos temporales se estimará en el tanto por ciento del valor total de los bienes que, según su duración, se determina en la siguiente escala:

AÑOS DE DURACION DEL USUFRUCTO

	Tanto por 100 del valor total de los bienes
Hasta 5 inclusive.....	10
De más de 5 hasta 10 ídem. .	20
" " " 10 " 15 " ...	30
" " " 15 " 20 " .	40
" " " 20 " 25 " ..	50
" " " 25 " 30 " .	60
" " " 30.....	70

4) El valor de los usufructos vitalicios se fijará tomando del valor total de los bienes el tanto por ciento que, según la edad del usufructuario, se determina en la siguiente escala:

EDAD DEL USUFRUCTUARIO

	Tanto por 100 del valor total de los bienes
Menos de 20 años.....	70
20 años, sin llegar a 30..	60
30 " " " a 40.....	50
40 " " " a 50.	40
50 " " " a 60.	30
60 " " " a 70 .. .	20
70 " en adelante	10

Esos tantos por cientos son iguales a los que señalaban los Reglamentos de 1927 y 1932. En el Reglamento de 1911 se fijaban los siguientes :

En los usufructos temporales cuya duración no exceda de ocho años, el 25 por 100 del valor de los bienes sobre que recae ; de ocho a quince años, el 50 por 100, y de más de quince años, el 75 por 100.

En los usufructos vitalicios, si el usufructuario tenía menos de veinticinco años, el 75 por 100 ; si excedía de veinticinco y no llegaba a los cincuenta, el 50 por 100, y si excedía de cincuenta, el 25 por 100.

Al extinguirse el usufructo hay que hallar su valor aplicando el tanto por ciento que le correspondía en el momento de su constitución al valor total de los bienes, fijado, como hemos dicho, en el momento de la extinción.

Por lo que se refiere a los usufructos sucesivos, según el párrafo 5) del artículo 66 del Reglamento, se fijará la base liquidable, en cada transmisión, con arreglo a la edad del usufructuario . y el nudo propietario satisfará el impuesto en la primera transmisión en la forma reglamentaria, completando el pago al extinguirse el último usufructo por la diferencia entre el valor de la nuda propiedad y el correspondiente al pleno dominio de los bienes (1).

Desde luego, el tanto por cierto que como tipo de imposición debe ser aplicable a las adquisiciones de la nuda propiedad por título lucrativo no ha de ser el que corresponda, según las escalas de las herencias, al valor de esa misma nuda propiedad, sino el procedente al valor total de los bienes, aunque de momento su aplicación sea sobre la base que representa el mencionado valor de la nuda propiedad.

Al extinguirse el usufructo, si la tarifa vigente es la misma que

(1) Instituídos usufructuarios dos cónyuges, sin determinar la porción de bienes que cada uno ha de disfrutar, es de rigor la aplicación del artículo 765 del Código civil, que señala igual participación a cada uno, y si por la misma disposición testamentaria se ordena que los bienes afectos al usufructo vitalicio seguirán con este carácter hasta el fallecimiento de ambos cónyuges, estableciéndose así una continuación a favor del superviviente en cuanto a la porción de bienes usufructuados por el cónyuge premuerto, para fijar el valor del usufructo de acuerdo con la edad de los usufructuarios hay que atenerse a la del más joven, como si éste fuera el verdadero y único usufructuario. (Sentencia del Tribunal Supremo del 30 de septiembre de 1930.)

cuando se constituyó, el tipo que en su día se aplicó para liquidar la nuda propiedad se aplicará al valor del usufructo para liquidar éste. Si la tarifa es distinta habrá que ajustarse a la vigente en el momento de la extinción.

Lo entendemos así porque el párrafo segundo del artículo 31 del Reglamento ordena que la determinación del tipo aplicable en cada caso se hará atendiendo a *la cuantía de la participación hereditaria individual* y al grado de parentesco.

No cabe duda que, en definitiva, para el adquirente de la nuda propiedad la cuantía de lo que adquiere está representada por la suma de los valores correspondiente a la nuda propiedad y al usufructo, aunque de tales derechos se posesione en diferentes épocas.

FEDERICO BAS.

Registrador de la Propiedad
Abogado del I. C. de Córdoba