

tributos INFORM@

IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

PREGUNTA

¿Cómo se calcula la liquidación por la extinción de un usufructo que se constituyó al fallecimiento del primero de los cónyuges?

RESPUESTA

El caso analizado es el usufructo constituido con el fallecimiento del primero de los cónyuges (ver artículos 192 y 283 del Código Foral de Aragón, aprobado por el Decreto Legislativo 1/2011, de 22 de marzo, del Gobierno de Aragón, en relación al derecho de usufructo vidual). Cuando fallece el usufructuario lo que realmente se produce es la consolidación del dominio, desmembrado por la sucesión anterior, por extinción del usufructo vitalicio.

En cuanto al régimen aplicable a la extinción del usufructo, el artículo 26.c) de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones establece que: “c) En la extinción del usufructo se exigirá el impuesto según el título de constitución, aplicando el tipo medio efectivo del gravamen correspondiente a la desmembración del dominio”. Por tanto, la consolidación del dominio en el nudo propietario tributará en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

El artículo 51 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en el párrafo segundo de su apartado 2 establece: “Sin perjuicio de la liquidación anterior, 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, minorado, en su caso, en el resto de la reducción a que se refiere el artículo 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.”

tributos INFORM@

Para calcular el tipo medio efectivo aplicable en la autoliquidación por la adquisición de la nuda propiedad se realiza una **liquidación teórica** tomando el valor de los bienes en pleno dominio y las reducciones tanto subjetivas (parentesco, minusvalía, menos de 18 años, la de cónyuge e hijos de 150.000, etc.) como objetivas (vivienda, participaciones en entidades, bienes patrimonio histórico, etc.) que procedan. A partir de esta liquidación teórica se **desdobra en dos**: una por la nuda propiedad, aplicando las reducciones subjetivas en la medida en que puedan ser absorbidas y las objetivas en la proporción correspondiente a la base de la nuda propiedad; y otra que es la que queda pendiente para la extinción del usufructo (también llamada consolidación del dominio) con la parte de reducciones subjetivas que no pudo absorber la liquidación de la nuda propiedad y las objetivas en proporción a la base de la extinción de usufructo. Veamos un ejemplo:

EJEMPLO:

Matrimonio con 2 hijos mayores de edad. Fallece uno de los cónyuges el 02/02/2016 y le heredan los dos hijos a partes iguales. Al cónyuge sobreviviente (de 49 años) le corresponde el usufructo de viudedad. Los bienes del matrimonio, todos ellos de carácter consorcial, incluido el ajuar doméstico, ascienden a la cuantía de 5.150.000 euros. Entre esos bienes están incluidas unas participaciones sociales por valor de 500.000€, que gozan de la exención regulada en el apartado octavo del artículo 4 de la Ley 19/1991 del Impuesto sobre el Patrimonio, y solicitan la aplicación de la reducción por adquisición de las mismas prevista en el artículo 20.2c) de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones.

El patrimonio preexistente del cónyuge sobreviviente, valorado conforme a las Reglas del Impuesto sobre Patrimonio, asciende a 1.700.000 y el patrimonio preexistente de los hijos es inferior a 402.678,11 euros.

- Masa hereditaria: $\frac{1}{2}$ de los bienes del matrimonio = $5.150.000/2 = 2.575.000$ € (Incluidas participaciones por valor de 250.000 €)
- Porcentaje de usufructo: $89 - 49 = 40\%$
- Valor del usufructo de viudedad: $2.575.000 * 40\% = 1.030.000$ €.
- Valor de la nuda propiedad: $2.575.000 - 1.030.000 = 1.545.000$ €, a distribuir entre los dos hijos a partes iguales (772.500 € cada uno).

tributos INFORM@

- Reparto Valor de participaciones sociales:
 - usufructo: $\frac{1}{2} * 500.000 * 40 \% = 100.000$ con reducción 99 %.
 - nuda propiedad cada hijo: $\frac{1}{2} * 500.000 * 60 \% * \frac{1}{2} = 75.000$, reducción 99 %.
 - extinción usufructo cada hijo: $100.000 * \frac{1}{2} = 50.000$, reducción 99 %.

1. Fallecimiento del primero de los cónyuges

- Al cónyuge sobreviviente:

Base imponible = Valor del usufructo	1.030.000,00 €
Reducción parentesco	15.956,87 €
Reducción por participaciones sociales	<u>99.000,00€</u>
Base liquidable	915.043,13 €
Cuota íntegra	239.237,34 €
Coefficiente por patrimonio preexistente/parentesco	1,05
Cuota tributaria	251.199,21 €
Total a ingresar	251.199,21€

tributos INFORM@

- **A cada uno de los hijos:**

En la siguiente tabla se expone el cálculo de la liquidación teórica por el pleno dominio, la liquidación que corresponde al adquirir la nuda propiedad y la liquidación que queda pendiente para el momento en que se produzca la extinción de usufructo:

	Liquidación Teórica (Pleno dominio)	Liquidación Nuda Propiedad (60%)	Liquidación por Extinción de Usufructo
Base Imponible	1.287.500,00€	772.500,00€	515.000,00€
Reducción parentesco	15.956,87€	15.956,87€	0,00€
Reducción por adquis. Participaciones	123.750,00€	74.250,00€	49.500,00€
Reduc. Autonómica a favor descendientes	10.293,13	10.293,13	0,00€
TOTAL REDUCCIONES	150.000,00€	100.500,00€	49.500,00€
Base liquidable	1.137.500,00€	672.000,00€	465.500,00€
Cuota íntegra	314.872,67€		
Coficiente por patrimonio/parentesco	1		
Cuota íntegra	314.872,67€		
Tipo medio efectivo	27,68 %	27,68 %	27,68 %
Cuota tributaria	314.872,67€	186.009,60€	128.850,40€
TOTAL A INGRESAR	314.872,67€	186.009,60€	128.850,40€