

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID*Sentencia n.º 378/2026 de 17 de junio de 2026**Sala de lo Contencioso-Administrativo**Recurso n.º 990/2023***SUMARIO:**

IRPF. Base imponible. Ganancias y pérdidas patrimoniales. Delimitación. Supuestos que no constituyen alteración patrimonial. La recurrente y su hermana adquirieron en 2015 la nuda propiedad, por mitad, de unos inmuebles heredados, correspondiendo a su padre el usufructo vitalicio con facultad de disposición. En julio de 2020, el padre ejercitó dicha facultad y vendió los inmuebles, transmitiendo el pleno dominio. Las hijas únicamente consintieron y ratificaron la venta, sin percibir cantidad alguna, puesto que el precio fue cobrado íntegramente por el padre. La Administración imputó a la contribuyente una ganancia patrimonial por la transmisión de su 50 % de la nuda propiedad. El TEARM confirmó la liquidación, aunque anuló la sanción por falta de motivación. El TSJ parte de los arts. 33 y siguientes y del art. 11.5 Ley 35/2006 (Ley IRPF), pero considera esencial analizar la configuración real del derecho transmitido. En este caso, la configuración del derecho del usufructuario con facultades de disposición sobre los bienes inmuebles y su ejercicio mediante la operación de compraventa y la percepción por aquel del importe de la misma, en la práctica no supuso ganancia patrimonial para la recurrente. Por ello, las consecuencias fiscales no pueden ser las propias de la adquisición/transmisión de un derecho de nuda propiedad ordinario, sino que para determinar la valoración del derecho y la ganancia o pérdida patrimonial habrá de estarse a la realidad económica acreditada para determinar la correcta imputación e individualización de la ganancia patrimonial al contribuyente que la ha obtenido.

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID**SENTENCIA****Tribunal Superior de Justicia de Madrid**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Cuarta

C/ General Castaños, 1 , Planta Baja - 28004

33009730

NIG:28.079.00.3-2023/0068955**Procedimiento Ordinario 990/2023 TRIBUTARIO 8 - 0- EGT- TFNO. 91 493 49 72****Demandante:**D./Dña. Elisabeth

PROCURADOR D./Dña. MARIA DEL VALLE GILI RUIZ

Demandado:TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE MADRID MEH

Sr. ABOGADO DEL ESTADO

SENTENCIA NÚM. 378/2026

Presidente:

D. JOSÉ MARÍA SEGURA GRAU

Magistrados:

D. CARLOS VIEITES PÉREZ**DOÑA MARÍA ASUNCIÓN MERINO JIMÉNEZ****D. LUIS MANUEL UGARTE OTERINO****D. ÁLVARO DOMÍNGUEZ CALVO**

En Madrid, a diecisiete de junio de dos mil veintiséis.

Visto por la Sala el **Procedimiento Ordinario nº 990/2023** promovido ante este Tribunal a instancia de doña María del Valle Gili Ruiz, Procuradora de los Tribunales, en nombre y representación de **DOÑA Elisabeth**, bajo la dirección letrada de don Jesús Javier Vadillo Gutiérrez, contra la resolución del Tribunal

Síguenos en...



Económico Administrativo Regional de Madrid (TEARM) de fecha 26 de septiembre de 2023 por la que estiman en parte las reclamaciones económico administrativas nº NUM000 y NUM001 interpuestas contra acuerdo de autoliquidación y de sanción en relación al **Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) del ejercicio 2020**, siendo la cuantía de la reclamación 129.749,63 euros y 93.683,60 euros, respectivamente.

Ha sido parte demandada la Administración General del Estado, representada y defendida por la Abogacía General del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO. -Interpuesto recurso y previos los oportunos trámites se confirió traslado a la parte actora por plazo de veinte días para formalizar la demanda, lo que verificó por escrito en el que, tras exponer los hechos y fundamentos de derecho que estimó pertinentes, suplica que se dicte sentencia *«por la que se declare la inexistencia de hecho imponible alguno, así como la imposibilidad de imputar una ganancia patrimonial sobre esta contribuyente y su hermana, dejando sin efecto la liquidación practicada. Que en consecuencia a lo anterior se proceda a la devolución del importe pagado por la liquidación anulada, con los correspondientes intereses de demora, imponiendo las costas procesales a la Agencia Tributaria de Madrid»*.

SEGUNDO. - La Administración demandada, una vez conferido el trámite para contestar a la demanda, presentó escrito en el que, tras aducir los hechos y los fundamentos de derecho que considera de aplicación, suplica que se dicte sentencia desestimando el recurso, con expresa imposición de costas a la parte recurrente.

TERCERO. -En Decreto de 2 de septiembre de 2024 se ha fijado la cuantía del recurso en 129.749,63 euros. Tras la denegación de recibimiento del recurso a prueba, quedó concluso para sentencia, señalándose para el acto de votación y fallo el día 16 de junio de 2026, en cuya fecha ha tenido lugar.

Siendo Ponente la Magistrada Ilma. Sra. Doña María Asunción Merino Jiménez.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. - Resolución impugnada y argumentos de las partes.

El TEARM mediante resolución de 26 de septiembre de 2023 resuelve de manera acumulada las reclamaciones económico administrativas nº NUM000 y NUM001 relacionadas con el IRPF ejercicio 2020, estimando parcialmente las pretensiones del reclamante. Procede a anular el acuerdo sancionador por falta de motivación, pero confirma la liquidación practicada (reclamación nº NUM000).

De dicha resolución se extraen, en síntesis, las siguientes consideraciones:

- Considera la Oficina Gestora que la reclamante no ha declarado la ganancia obtenida por la transmisión del 50% de la nuda propiedad de los inmuebles sitos en DIRECCION000, de Madrid. Era titular del 50% de la nuda propiedad de los inmuebles, correspondiendo el otro 50% de la misma a su hermana. El usufructo de estos inmuebles correspondía a su padre, Don Jose Pablo. Los inmuebles fueron adquiridos por herencia de Doña Josefina, el 15/11/2015, y transmitidos el 13/07/2020.

- La contribuyente considera que, en sede de ella, no se produce ningún hecho imponible porque quien transmite las fincas es el usufructuario en ejercicio de su facultad de disposición, al haberse constituido en su favor un usufructo vitalicio con facultades de disposición sobre los bienes de carácter ganancial, como son los referidos inmuebles. La venta se produce por parte de su padre D. Jose Pablo, interviniendo la compareciente y su hermana, en calidad de nudas propietarias, a los efectos de consentir una transmisión frente a la que no se pueden oponer, dado que así se estableció en el cuaderno particional. Si bien se produce una variación en el patrimonio de la contribuyente, ésta se materializa en la pérdida de un derecho que tenía con limitaciones, sin que por ello perciba contraprestación de ningún tipo y, por tanto, renta susceptible de ser gravada con el tributo.

- El IRPF no regula de forma distinta el usufructo con facultad de disposición, respecto a un usufructo ordinario, por lo que es de aplicación el [artículo 33 y siguientes de la Ley de IRPF](#). Tratándose de un tema de prueba, los documentos o pruebas aportados por la parte reclamante han de justificar materialmente lo pretendido, al incumbir al sujeto pasivo la carga de probar un derecho que económicamente le beneficia. Examinado el expediente completo, este Tribunal comparte el criterio de la Oficina Gestora, considerando correcto someter a tributación la venta del 50% de la nuda propiedad de los inmuebles efectuada el 13/07/2020.

En la **demandase** insiste en los argumentos expuestos en la vía administrativa: la improcedencia de la liquidación al no existir hecho imponible o renta susceptible de ser gravada por el tributo dado que la contribuyente ni percibió renta alguna por la transmisión, ni tenía facultades para transmitir los inmuebles. Las rentas se cobraron íntegramente por su padre, usufructuario con facultad de disponer sobre los inmuebles transmitidos, sobre los que ha ejercitado dicha facultad consolidando el pleno dominio y no

Síguenos en...



existiendo obligación de compensación a los nudos propietarios que expresamente reconocen dicha circunstancia en el título constitutivo.

Don Jose Pablo ostentaba el derecho de usufructo con facultades de disposición sobre los bienes inmuebles objeto de comprobación, que eran gananciales. Se había pactado entre los herederos con ocasión de la adjudicación del haber hereditario y la liquidación de la sociedad de gananciales, habiéndose inscrito la Escritura en el Registro de la Propiedad número 23 de Madrid.

La venta de los inmuebles se produce por parte de D. Jose Pablo, quien lo hace en ejercicio de la facultad que tiene reconocida, interviniendo la compareciente y su hermana, en calidad de nudas propietarias, a los efectos de consentir una transmisión frente a la que no se pueden oponer, dado que así se estableció en el cuaderno particional practicado en su día.

Si bien se produce una variación en el patrimonio de la contribuyente, ésta se materializa en la pérdida de un derecho con limitaciones, sin que por ello perciba contraprestación de ningún tipo y, por tanto, renta susceptible de ser gravada con el tributo.

La resolución del TEAR omite todo pronunciamiento sobre esta alegación formulada en la reclamación económico administrativa, incurriendo con ello en incongruencia omisiva que ha ocasionado indefensión a la recurrente.

Por la **Abogacía del Estado** se interesa la desestimación del recurso, reproduciendo los argumentos recogidos en las resoluciones administrativas. Añade que la resolución recurrida no incurre en incongruencia porque los argumentos expuestos para confirmar la liquidación implican el íntegro rechazo de las alegaciones de la reclamante, sin que se haya producido indefensión a esta ni merma de su derecho de defensa. Al ser la recurrente y su hermana las titulares de los bienes transmitidos, puesto que eran las que ostentaban la nuda propiedad de los mismos, procedía someter a tributación la venta del 50% de la nuda propiedad, siendo la regularización efectuada, según los cálculos que determina el acuerdo de liquidación, ajustada a Derecho.

SEGUNDO. - Sobre la alegada incongruencia omisiva de la resolución recurrida.

Sostiene la recurrente que la resolución recurrida omite todo pronunciamiento acerca de las alegaciones efectuadas por la interesada sobre la condición de su padre de usufructuario con facultades de disposición sobre los inmuebles y la inexistencia de ganancia patrimonial gravable, para concluir en la indefensión que ello le ha producido.

En cuanto a la falta de motivación tenemos que la motivación consiste en exteriorizar las razones de hecho o de derecho en que se apoya el acto administrativo, con una doble finalidad: i) por un lado, servir como garantía al administrado pues le permite conocer las razones en que la Administración funda su decisión y poder impugnar el acto con mayor conocimiento y precisión; ii) por otro, facilitar el control de los actos administrativos por los Tribunales.

De la lectura de la resolución impugnada, podemos apreciar que la recurrente conoce las razones o circunstancias que llevan al TEAR a confirmar la liquidación impugnada y, en concreto, se razona por el Tribunal sobre la carga de la prueba de los hechos que la reclamante expone; sobre la necesidad de aportar pruebas "suficientes, plenas y convincentes", como requiere la doctrina del Tribunal Supremo, por el que pretende hacer valer un derecho que económicamente le beneficia; y como la información obrante en el expediente le lleva a confirmar la liquidación puesto que su función es la de valorar la prueba y no la de investigar. Considerando correcto el criterio de la oficina gestora de someter a tributación la venta del 50% de la nuda propiedad de los inmuebles.

Criterio contra el que la interesada ha tenido oportunidad de alegar y acreditar cuanto ha estimado oportuno en defensa de su derecho tanto en vía administrativa como judicial, por lo que no puede considerarse que incurra en falta de motivación ni, mucho menos, que se haya generado una situación de indefensión.

Lo que impide apreciar la denunciada incongruencia.

TERCERO. - Ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales. Normativa aplicable.

El artículo 33.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (LIRPF) dispone que son ganancias y pérdidas patrimoniales las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél, salvo que por dicha Ley se califiquen como rendimientos.

La transmisión de un inmueble, que es el caso analizado, genera una ganancia patrimonial determinada por la diferencia entre los valores de adquisición y de transmisión, según dispone el artículo 34; valores que vienen definidos en los artículos 35 y 36 de la LIRPF para las transmisiones onerosas y lucrativas, respectivamente.

Síguenos en...



En concreto, el artículo 34 de la LIRPF establece:

Artículo 34. Importe de las ganancias o pérdidas patrimoniales. Norma general.

1. El importe de las ganancias o pérdidas patrimoniales será:

a) En el supuesto de transmisión onerosa o lucrativa, la diferencia entre los valores de adquisición y transmisión de los elementos patrimoniales.

b) En los demás supuestos, el valor de mercado de los elementos patrimoniales o partes proporcionales, en su caso.

2. Si se hubiesen efectuado mejoras en los elementos patrimoniales transmitidos, se distinguirá la parte del valor de enajenación que corresponda a cada componente del mismo.

El artículo 35 establece lo siguiente:

Artículo 35. Transmisiones a título oneroso.

1. El valor de adquisición estará formado por la suma de:

a) El importe real por el que dicha adquisición se hubiera efectuado.

b) El coste de las inversiones y mejoras efectuadas en los bienes adquiridos y los gastos y tributos inherentes a la adquisición, excluidos los intereses, que hubieran sido satisfechos por el adquirente.

En las condiciones que reglamentariamente se determinen, este valor se minorará en el importe de las amortizaciones.

2. El valor de transmisión será el importe real por el que la enajenación se hubiese efectuado. De este valor se deducirán los gastos y tributos a que se refiere la letra b) del apartado 1 en cuanto resulten satisfechos por el transmitente.

Por importe real del valor de enajenación se tomará el efectivamente satisfecho, siempre que no resulte inferior al normal de mercado, en cuyo caso prevalecerá éste.

Respecto de las transmisiones a título lucrativo, el artículo 36, primer párrafo, con alcance general, establece que «cuando la adquisición o la transmisión hubiera sido a título lucrativo se aplicarán las reglas del artículo anterior, tomando por importe real de los valores respectivos aquéllos que resulten de la aplicación de las normas del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, sin que puedan exceder del valor de mercado».

Por su parte, el artículo 11.5 del LIRPF establece que las ganancias y pérdidas patrimoniales se considerarán obtenidas por los contribuyentes que sean titulares de los bienes, derechos y demás elementos patrimoniales de los que provengan.

CUARTO. - Resolución del caso. Ganancia patrimonial derivada de la transmisión de los inmuebles.

La liquidación impugnada procede a aumentar la base imponible del ahorro declarada en el importe de las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales, según lo dispuesto en los artículos 6.2.d, 33 a 37 y 39 de la Ley del Impuesto.

La liquidación establece sobre la ganancia patrimonial de la contribuyente lo siguiente:

«Doña Elisabeth era titular del 50% de la nuda propiedad de los inmuebles ..., correspondiendo el otro 50% de la misma a su hermana. El usufructo de estos inmuebles correspondía a su padre, Don Jose Pablo.

Los inmuebles anteriores fueron adquiridos por herencia de Doña Josefina, el 15/11/2015, y transmitidos el 13/07/2020.

La cuestión de fondo en el caso que nos ocupa se centra en el usufructo con facultad de disposición que ostentaba el padre de la contribuyente respecto a los inmuebles mencionados, y las repercusiones fiscales que produce la transmisión de los inmuebles situados en la DIRECCION000.

Este Órgano gestor no discute la existencia de la figura jurídica del derecho de usufructo con facultad de disposición, sino que se corresponda con el caso concreto que es objeto de análisis en el presente procedimiento.

El Impuesto sobre la renta de las personas físicas no regula de forma distinta al usufructo con facultad de disposición, respecto a un usufructo ordinario, por lo que es de aplicación el artículo 33 y siguientes de la Ley de IRPF.

El art. 33.1 LIRPF establece que, son ganancias y pérdidas patrimoniales las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél, salvo que por esta Ley se califiquen como rendimientos.

Síguenos en...

Tal y como dispone la Consulta Vinculante V1883-20 la transmisión de la nuda propiedad genera una ganancia o pérdida patrimonial al igual que la transmisión del usufructo.

[...]

El hecho imponible en el caso que nos ocupa, de acuerdo al [artículo 6 de la ley 35/2006](#), es la obtención de una ganancia patrimonial regulada tanto en su concepto como en su cuantificación en los [artículos 33 y siguientes de la Ley 35/2006](#).

El usufructo vitalicio es el derecho a disfrutar de por vida de un bien ajeno, puesto que la propiedad no le pertenece sino a los nudos propietarios, es decir, el propietario de bien es el nudo propietario limitado por la constitución del derecho real de uso y disfrute.

[...]

El usufructo permite disponer del bien, arrendarlo y obtener rentas por el mismo y, en caso de venta por parte de los propietarios, indemnizar económicamente al usufructuario mediante la fórmula existente para ello. El usufructo es un derecho real caracterizado por el principio 'salva rerum substantia', principio que tiene excepciones, que pueden ser legales o convencionales. Las convencionales suponen una dispensa del concedente del usufructo y tienen lugar cuando el TESTADOR LEGA el usufructo a una persona con facultad de disposición, por lo que le está dispensando de la tradicional obligación de todo usufructuario de conservar la sustancia de la cosa.

En el presente caso, la sucesión es intestada, por lo que el testador no ha procedido a legar el usufructo con facultad de disposición a una persona. Ello es de obligado cumplimiento para la constitución de un usufructo con facultad de disposición, circunstancia que no es la que nos ocupa.

Se constata que Doña Josefina había otorgado testamento en el año 1977, estando soltera y sin descendientes, por lo que tras contraer matrimonio en el año 1980 y tener descendientes dicho testamento se encontraba afectado por una preterición no intencional. Por ello, la sucesión es intestada o ab intestado.

Existen Sentencias del Tribunal Supremo que parten de la existencia de un testamento con cláusulas testamentarias que instituyen a los herederos en usufructo con la facultad de disposición en caso de necesidad, pero no para el caso de sucesión intestada o ab intestado ([Sentencia nº 163/2000, de 3 de marzo, de la Sala de lo Civil del Tribunal Supremo](#), Sentencia nº 229/200, de 9 de marzo, de la Sala de lo Civil del Tribunal Supremo o [Sentencia del mismo Tribunal nº 380/2006, de 6 de abril](#)).

Según el [art. 17.5 LGT](#), los elementos de la obligación tributaria no podrán ser alterados por actos o convenios de los particulares, que no producirán efectos ante la Administración, sin perjuicio de sus consecuencias jurídico-privadas

[...]

En el presente caso, se genera para usted una ganancia de patrimonio por la transmisión del 50 % de nuda propiedad que le corresponde.

[...]

A lo largo de su escrito de alegaciones manifiesta de forma reiterada, que no ha recibido contraprestación alguna. No obstante, de acuerdo a los datos que obran en poder de la Administración (impuesto de sucesiones y donaciones con número de justificante NUM002) durante el ejercicio 2021 ha recibido de su padre una donación de 440.925,40 euros, lo que indica que sí existe contraprestación por la citada operación realizada.

Hay que tener en cuenta que, si tal transmisión se realiza, como señalan, para satisfacer las necesidades personales de su progenitor, no ha lugar a la realización de una donación.

No existiendo testamento que atribuya facultades excepcionales al usufructo por parte del TESTADOR, como es el de la disposición, dicha facultad ha sido consecuencia de un acuerdo entre las partes, que no producen efectos frente a la Administración. En este sentido, al [artículo 17.5 de la Ley 58/2003 General Tributaria](#) dispone que "Los elementos de la obligación tributaria no podrán ser alterados por actos o convenios de los particulares, que no producirán efectos ante la Administración, sin perjuicio de sus consecuencias jurídico-privadas[...]".

Para la resolución de la cuestión controvertida se ha partir de los datos fácticos que obran en las correspondientes escrituras. Así en la Escritura de protocolización y elevación a público de cuaderno particional privado de aceptación y adjudicación de herencia de fecha 15 de noviembre de 2015 se constata que el único testamento otorgado por la causante estaba afectado por una Preterición No Intencional de sus legitimarios, que son, a la apertura de su sucesión, sus dos hijas y su esposo, Doña Elisabeth y doña Cecilia y su padre, Don Jose Pablo. Como consecuencia jurídica de dicha preterición no intencional el testamento queda sin ningún contenido patrimonial y se procede a la apertura de la sucesión intestada de la causante a favor de sus dos hijas, sin perjuicio de los derechos legitimarios del viudo, don Jose Pablo.

Del acta de notoriedad de declaración de herederos *ab intestato* resultan declaradas herederas las hijas, sin perjuicio de los derechos legitimarios del cónyuge viudo también concurrente, Don Jose Pablo.

En documento privado de aceptación, partición y adjudicación de herencia que se une a la mencionada Escritura se conviene lo siguiente, en relación con las cuestiones que se plantean en este recurso:

«Que proceden de común acuerdo, con estricta igualdad y conforme a las normas de la sucesión, a liquidar la sociedad de gananciales, disuelta por fallecimiento, así como a atribuir la parte hereditaria que le corresponde a cada uno en la presente herencia.[...] Que en pago de sus haberes se procede a adjudicar a don Jose Pablo:

- El usufructo vitalicio de todos los bienes, atribuyéndole la capacidad de disponer de los bienes de carácter ganancial exclusivamente a título oneroso e inter vivos.[...]

Que las mismas herederas doña Elisabeth y doña Cecilia se adjudican en nuda propiedad y por mitad y proindiviso, la totalidad de los bienes con las salvedades de adjudicaciones en concreto que se dirán a continuación y en los términos que se precisarán, y en particular:

- La vivienda situada en Madrid en la DIRECCION000,

- El trastero con el nº NUM003 sito en dicho edificio...».

En la Escritura de compraventa de fecha 13 de julio de 2020 se refleja como don Jose Pablo ejerce la facultad de disponer sobre los inmuebles objeto de la compraventa (la vivienda y el trastero situados en Madrid en la DIRECCION000) que le fue conferida mediante la Escritura de 15 de noviembre de 2015 antes mencionada, manifestando que "ejerce su derecho de la facultad de disponer para atender sus necesidades personales". Se hace constar que don Jose Pablo, en ejercicio de la facultad de disponer que ostenta, vende y transmite el pleno dominio de las fincas y sus hijas consienten y ratifican la compraventa. La parte vendedora declara recibido el precio de la compraventa mediante cheques bancarios unidos a la escritura, declarando otorgar la más eficaz carta de pago. Los cheques bancarios son nominativos a favor de don Jose Pablo y aparecen abonados en cuentas bancarias de su titularidad.

Con arreglo a la tesis defendida por la recurrente y de acuerdo con las escrituras y documentación que se aporta, el ejercicio de la facultad de disposición por el usufructuario supuso, a efectos prácticos, consolidar la plena propiedad del bien, sin obligación de compensar al nudo propietario, quien expresamente acepta dicha circunstancia.

El derecho del usufructuario aparece inscrito en el Registro de la Propiedad número 23 de Madrid, con lo que entendemos que carece el órgano de gestión de facultades para cuestionar su validez.

La STS, Sala de lo civil, de 3 de marzo de 2000, Recurso 1089/1995, señala *«Resulta evidente que la cláusula testamentaria litigiosa recoge un supuesto normal de usufructo de disposición, figura jurídica borrosa (Res. D.G. 6 de diciembre de 1929), discutida y discutible (un sector doctrinal sigue negando su posibilidad dogmática y legal, e incluso que sea necesaria), que se caracteriza por facultar al usufructuario para enajenar entre vivos los bienes objeto del usufructo en caso de necesidad, de tal modo que si no se ejercita total o parcialmente el derecho de disposición, una vez extinguido el usufructo se entregan a las personas que habían ostentado la nuda propiedad, y consolidado el dominio pleno por virtud de dicha extinción, los bienes de que no se dispuso. La Jurisprudencia (SS., entre otras, 22 marzo 1890 , 19 noviembre 1898 , 10 julio 1903 , 14 abril 1905 , 1 octubre 1919 , 5 marzo 1926 , 1 febrero 1927 , 9 junio 1948 , 28 mayo 1954 , 24 febrero 1959 , 19 enero y 17 mayo 1962 , 9 diciembre 1970 , 14 octubre y 23 noviembre 1971 , 9 octubre 1986 , 4 mayo 1987 , 2 julio 1991) y la doctrina de la Dirección General de los Registros (Resoluciones, entre otras, de 23 julio 1905, 29 noviembre 1911, 12 enero 1917, 22 febrero 1933, 9 marzo 1942, 8 febrero 1950) vienen reconociendo la posibilidad jurídica del usufructo de disposición, o con facultad de disposición, que suele suscitar numerosas cuestiones (diferencias con el fideicomiso de residuo; condición de heredero o de legatario; simulación, etc), ...».*

Acerca de las facultades de la persona del nudo propietario en el trabajo de Doña Sandra Martín Mezquita (Universidad de Salamanca, junio 2017, El usufructo con facultad de disposición: ¿es o no usufructo?) señala que habrá una adquisición aplazada que desaparecerá en el momento en el que el usufructuario ejercite su facultad de disposición y que "el conjunto de sus facultades es muy limitado en el tiempo en el que existe el usufructo y más aún cuando se trata de un usufructo de disposición. Podemos decir que únicamente tendrá el derecho a disfrutar plenamente de la propiedad de sus bienes una vez se haya extinguido el usufructo".

En el trabajo de doña Ángela González (Fiscalidad de la donación de la nuda propiedad con reserva del usufructo y la facultad de disponer. Cambio de criterio. Uria.com/documentos/publicaciones/5515/documento/Tribuna-Empresa-Familiar) se constata como desde el punto de vista fiscal, la doctrina administrativa había venido sosteniendo de forma reiterada (DGT, consultas números V0905-12, V3172-14, V3173-14) que en estos casos el valor del usufructo era equivalente al valor del pleno dominio y que, consecuentemente, el valor de la nuda propiedad donada era

Síguenos en...



nulo, por lo que la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones era igual a cero. Se entendía aplicable a tal efecto el artículo 26.d de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, según el cual "siempre que el adquirente [el usufructuario] tenga facultad de disponer de los bienes, el impuesto se liquidará en pleno dominio, sin perjuicio de la liquidación que en su caso proceda". Criterio que la DGT modifica a raíz de la contestación a la consulta vinculante nº V0366-17, a juicio de la autora sin motivación.

En el caso de autos, en punto a determinar si la venta de los inmuebles por el usufructuario supuso una variación en el valor del patrimonio de la contribuyente y una ganancia patrimonial para la misma (artículo 33 de la LIRPF), la Sala considera que en el caso la variación vino a consistir en la pérdida de un derecho, el que potencialmente ostentaba a consolidar el dominio. Pero no se tradujo en ganancia patrimonial como la liquidación refiere.

La Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Asturias número 1741/2005, de 16 de noviembre, se pronuncia en los siguientes términos a propósito de matizar las implicaciones de la figura del usufructo universal vitalicio con facultad de disposición a efectos fiscales:

«...los términos del artículo 52 del Reglamento(Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones) son claros y concluyentes al disponer que: "1. Siempre que como consecuencia de las disposiciones del causante o de la aplicación de las normas civiles reguladoras de la sucesión, se atribuya a una persona el derecho a disfrutar en todo o en parte de los bienes de una herencia, temporal o vitaliciamente, se entenderá a efectos fiscales la existencia de un derecho de usufructo o de uso, valorándose el respectivo derecho, cualquiera que sea su nombre, conforme a las reglas establecidas para los usufructos o derechos de uso temporales o vitalicios.

No obstante, si el adquirente tuviese el derecho a disponer de los bienes se le liquidará el Impuesto por el pleno dominio, sin perjuicio de la devolución que proceda de la porción de Impuesto que corresponda a la nuda propiedad si se justificara la transmisión de los mismos bienes a la persona indicada por el testador o por la normativa aplicable.

2. Lo dispuesto en el número anterior no será aplicable a aquellas instituciones para las que este Reglamento establezca un régimen peculiar".

Debe tenerse aquí presente que en el testamento otorgado por el causante, fallecido sin descendencia, nombraba heredera de la nuda propiedad de sus bienes a su hermana y en su defecto a sus descendientes, y legaba a su esposa, la ahora codemandada, el usufructo universal vitalicio de todos sus bienes, derechos y acciones, relevándola de la obligación de afianzar, y con la facultad de disponer, en caso de necesidad, de los bienes, dejando la apreciación de la necesidad en cada caso a la conciencia de su esposa. Se trata, pues, de una figura distinta del usufructo ordinario que con arreglo a su regulación en los artículos 467 y siguientes del Código Civil conlleva el derecho a usar y disfrutar, que no a disponer, como ocurre en el supuesto examinado, que supone un usufructo impropio o de disposición con contornos análogos al pleno dominio, en el sentido de que integra todas las facultades dominicales, incluso la de disponer, por lo que la consecuencia no es otra que la de someterla a la misma tributación que la transmisión sucesoria del pleno dominio, conforme a lo dispuesto en el referido artículo 52, regulador de las instituciones equiparables al derecho de usufructo o de uso».

La Dirección General de Tributos, en su consulta Vinculante V688-21, de fecha 23 de marzo de 2021, se pronunció sobre los siguientes hechos:

En octubre de 2016, se formalizó en escritura pública un pacto de mejora entre la consultante y sus hijas por el que las mejoradas adquieren cada una la nuda propiedad de mitad proindivisa de determinados bienes, reservándose la mejorante el usufructo y el poder de disposición con carácter exclusivo, irrevocable y excluyente. Entre los bienes se encuentra una finca rústica que se ha procedido a vender con fecha 11 de junio de 2020.

Versaba la consulta sobre la individualización de la ganancia o pérdida patrimonial obtenida por la venta y determinación del valor de adquisición de la finca. La contestación dice (Subrayado añadido):

...en el ámbito tributario, el artículo 11.5 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, (BOE del día 29), dispone:

"Las ganancias y pérdidas patrimoniales se considerarán obtenidas por los contribuyentes que sean titulares de los bienes, derechos y demás elementos patrimoniales de que provengan según las normas sobre titularidad jurídica establecidas para los rendimientos del capital en el apartado 3 anterior.

Las ganancias patrimoniales no justificadas se atribuirán en función de la titularidad de los bienes o derechos en que se manifiesten.

Las adquisiciones de bienes y derechos que no se deriven de una transmisión previa, como las ganancias en el juego, se considerarán ganancias patrimoniales de la persona a quien corresponda el derecho a su obtención o que las haya ganado directamente".

Por tanto, teniendo en cuenta la [regla 2ª que recoge el reproducido artículo 217 de la Ley 2/2006 de Derecho Civil de Galicia](#) , al devenir el pacto ineficaz por haber transmitido el inmueble en ejercicio de la facultad de disponer que se había reservado la mejorante con carácter exclusivo, irrevocable y excluyente, la ganancia o pérdida patrimonial resultante de la venta el 11 de junio de 2020 de la finca rústica procederá atribuir la exclusivamente a la consultante, desde su consideración de titular del bien.

La sentencia del TSJ de Castilla y León de 19 de julio de 2006 en el recurso 309/2006, en relación con el impuesto sobre sucesiones y de un usufructo con facultad de disposición, señala:

«El art. 26.d) de la Ley 29/87, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones , regula este supuesto y dispone que siempre que el adquirente tenga facultad de disponer de los bienes, el impuesto se liquidará en pleno dominio, sin perjuicio de la devolución que, en su caso, proceda.

Este precepto, debe ponerse en relación con lo dispuesto en el [art. 52.1 del Real Decreto 1629/91, de 8 de noviembre](#) , conforme al cual,[...]

Como vemos, la consideración fiscal en la tributación del usufructo con facultad de disposición, es como si de pleno dominio se tratase, y así se hace tributar al usufructuario con facultad de disposición como si se tratase de un adquirente de pleno dominio, sin perjuicio de prever la posibilidad de devolución si el titular del derecho de usufructo no llega a ejercitar dicha facultad de disposición, pues en ese caso se entiende que en realidad se ha comportado como un auténtico usufructuario, por la que procederá la devolución por la porción de impuesto que corresponda a la nuda propiedad ».

Finalmente, citamos la [sentencia del TSJ de la Comunidad Valenciana de fecha 13 de septiembre de 2010, recurso 2747/2008](#), que a propósito de la valoración de una donación en la que los padres donan a sus hijos menores de edad, por mitades indivisas entre ellos, la nuda propiedad de un inmueble, reservándose los donantes el usufructo vitalicio del inmueble y la facultad de disponer de lo donado y con prohibición de que los donatarios realizaran actos de disposición del derecho adquirido sin consentimiento de los donantes, aceptando dicha donación en los términos indicados los padres como representantes de sus hijos, señala:

«La actora , en síntesis , alega que el valor de lo donado es cero por cuanto en realidad no se ha donado nada , ya que se ha dejado sin contenido alguno el teórico derecho donado;[...] debe estarse con la actora en debe comenzarse por determinar el valor real del incremento del patrimonio de los donatarios que supone la donación y, para ello hay que tener presente amen del correspondiente al propio usufructo como queda ,en la realidad ,la nuda propiedad con las limitaciones que se le imponen , la que en la práctica con estas se puede decir queda vacía de contenido real.

El art. 47.3 establece el que "toda adquisición de bienes o derechos, cuya efectividad se halle suspendida por la concurrencia de una condición, un termino, un fideicomiso o cualquiera otra limitación, se entenderá siempre realizada el día en qua dichas limitaciones desaparezcan, atendiéndose a este momento para determinar el valor de los bienes y los tipos de gravamen ."

[...]

El Tribunal Supremo se ha pronunciado en el sentido de entender que en supuestos como el examinado ,la llamada donación "no tiene de tal sino el nombre , puesto que la donante no hizo otra cosa que desprenderse de la titularidad formal de los bienes que dijo donar , ya que conservaba no solo el disfrute de los mismos sino que también la administración , disposición durante el plazo de cuarenta años ,que teniendo presente su edad -70 años - significa que lo era de por vida y que la dicha donación solo después de la muerte de aquella podría ser efectiva "; en este sentido [SS 7-07-1978](#) , [22-03-1993](#) ,y [TSJCM de 20-11-2002](#) .

En conclusión debe ser estimada la demanda, acertadamente argumentada, encontrándonos ante una donación teórica y, tan sumamente limitada que , en la practica no pasa de ser una adquisición de bienes cuya efectividad se halla suspendida la que se entenderá realizada a la fecha en que desaparezcan sus limitaciones.

Insistimos que, en el caso sobre el que nos pronunciamos, la configuración del derecho del usufructuario con facultades de disposición sobre los bienes inmuebles y su ejercicio mediante la operación de compraventa y la percepción por aquel del importe de la misma, en la práctica no supuso ganancia patrimonial para la recurrente. Coincidimos con las resoluciones mencionadas en que las consecuencias fiscales no pueden ser las propias de la adquisición/transmisión de un derecho de nuda propiedad ordinario, sino que para determinar la valoración del derecho y la ganancia o pérdida patrimonial habrá de estarse a la realidad económica acreditada para determinar la correcta imputación e individualización de la ganancia patrimonial al contribuyente que la ha obtenido.

Procede, en consecuencia, estimar el recurso contencioso-administrativo, anular las resoluciones administrativas impugnadas y reconocer la situación jurídica individualizada que se demanda.

Síguenos en...



QUINTO. - Sobre las costas.

De conformidad con lo dispuesto el [artículo 139.1 de la Ley Jurisdiccional](#), no procede hacer expresa imposición de las costas procesales dadas las circunstancias fácticas concurrentes y la singularidad jurídica de la cuestión debatida.

Vistos los preceptos legales citados y demás de general y pertinente aplicación

FALLAMOS

ESTIMAR el recurso contencioso-administrativo interpuesto por Doña Elisabeth contra las resoluciones administrativas a que hace referencia el Fundamento de Derecho Primero de la presente resolución, que anulamos y dejamos sin efecto, con las consecuencias inherentes de devolución de la cantidad indebidamente ingresada con sus intereses correspondientes.

Sin expresa imposición de las costas procesales.

La presente sentencia es susceptible de recurso de casación, que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de treinta días, contados desde el siguiente al de su notificación, acreditándose en el escrito de preparación del recurso el cumplimiento de los requisitos establecidos en el [artículo 89.2 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-administrativa](#), con justificación del interés casacional objetivo que presente. Previa constitución del depósito previsto en la [Disposición Adicional Decimoquinta de la Ley Orgánica del Poder Judicial](#), bajo apercibimiento de no tener por preparado el recurso.

Así por esta nuestra Sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ).

Síguenos en...

