



**Resolución de 4 de julio de 2025, del Director General de Tributos, por la que se dicta la Instrucción 1/2025 sobre criterios de liquidación en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en determinados supuestos de disposición del usufructo viudal aragonés**

El Tribunal Supremo, en diversas sentencias como la STS núm. 1248/2020 de 1 de octubre de 2020 (Rec. núm. 307/2019), STS núm. 1112/2020 de 23 de julio de 2020 (Rec. núm. 2391/2019) o STS núm. 1113/2020 de 23 de julio de 2020 (Rec. núm. 7380/2018), ha establecido una línea interpretativa en relación con los supuestos de conmutación del usufructo viudal y la posible aplicación a estos casos de lo dispuesto en el artículo 57 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (RISD). Las sentencias se refieren al Derecho catalán, pero en ellas el Tribunal Supremo efectúa consideraciones también aplicables al usufructo sucesorio del Derecho civil común.

Por su parte, la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda ha evacuado su interpretación sobre este asunto a través de distintas contestaciones a las consultas evacuadas (V0142-22, V2629-21 o V2072-21 entre otras).

Esa doctrina jurisprudencial y administrativa ni resulta inmediatamente aplicable al caso del usufructo viudal aragonés, dada su distinta naturaleza jurídica, ni contempla expresamente un acto relativamente frecuente como es la disposición del derecho de usufructo con carácter gratuito.

Sin la pretensión de dar respuesta a toda la casuística que este tipo de negocios suscita civil y tributariamente, se considera adecuado dictar los criterios generales a seguir por los órganos dependientes de esta Administración tributaria en determinados supuestos de disposición del usufructo viudal aragonés.

Por todo ello, dispongo:

Primero. Dado que, con arreglo al Derecho foral de Aragón, la atribución del usufructo viudal al cónyuge sobreviviente se produce, *ope legis*, por el fallecimiento del otro sin necesidad de aceptación, se entenderá realizado el hecho imponible de constitución del derecho de usufructo con independencia de los pactos o decisiones patrimoniales que el sobreviviente pudiera adoptar sobre tal derecho una vez producido el fallecimiento.

La atribución del derecho de usufructo se deberá liquidar por el cónyuge sobreviviente conforme a la normativa estatal y autonómica aplicable a las adquisiciones mortis causa, incluida, en su caso, la reducción de 500.000 euros del artículo 131-5 del texto refundido de las disposiciones dictadas por la



Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos. Tal tributación es independiente de la que pudiera corresponder por la futura disposición del derecho.

En el caso de pactos previos sobre el usufructo o sobre el derecho expectante de viudedad, habrá que estar a lo que resulte de tales cláusulas.

Segundo. Cuando el viudo realice una renuncia que suponga la extinción del usufructo de viudedad, o del que exista sobre bienes determinados, y se trate, a efectos fiscales, y en la medida en que sea posible conforme a nuestro Código Foral, de una renuncia gratuita en favor de persona o personas determinadas, se procederá del siguiente modo:

- Si el adquirente es persona distinta del nudo propietario, tributará aquél por el concepto tributario de adquisición gratuita inter vivos.
- Si el adquirente es el nudo propietario, pagará la mayor de las liquidaciones entre la que se encuentre pendiente por la desmembración del dominio y la correspondiente al negocio jurídico en cuya virtud se extingue el usufructo (es decir, la que corresponda por esa adquisición gratuita inter vivos).

Tercero. Cuando el viudo realice una renuncia que suponga la extinción del usufructo de viudedad, o del que exista sobre bienes determinados, y se trate, a efectos fiscales, de una renuncia gratuita y abdicativa (es decir, sin identificar expresamente los beneficiarios), se procederá del siguiente modo:

- Salvo pacto previo en contrario, se considerará adquirente a quien tuviera la condición de nudo propietario, produciéndose entonces la consolidación del dominio en tal persona.
- Salvo que de las circunstancias del caso concreto se desprendiera otra conclusión, con carácter general se considerará que no hay una adquisición derivativa, gratuita e inter vivos susceptible de tributar por la letra b del apartado 1 del artículo 3 de la Ley del impuesto.
- Por lo tanto, el nudo propietario en quien se consolide el dominio viene obligado a pagar por este concepto sobre la base del valor atribuido al usufructo en su constitución, con aplicación del tipo medio efectivo de gravamen a que se refiere el segundo párrafo del apartado 2 del artículo 51 del Reglamento del impuesto.

Tal y como se dispone en el primer punto instrucción de esta Resolución, la tributación que le pueda corresponder al nudo propietario en este caso (y que en la práctica equivale a la adquisición de la plena propiedad) es independiente de la que le pueda corresponder al usufructuario.

A su vez, la tributación que le pueda corresponder al nudo propietario en este caso es independiente de que la renuncia se opere con anterioridad o simultáneamente a la aceptación de la herencia por parte de los llamados a la misma, o que se produzcan tales actos en el periodo de presentación de las correspondientes autoliquidaciones.



El nudo propietario deberá presentar la autoliquidación por la consolidación del dominio dentro del plazo de 6 meses desde la fecha de otorgamiento de la escritura pública de renuncia al usufructo. Para ello, en el programa informático para la confección de autoliquidaciones YAFAR-SYD es posible marcar el hecho imponible “Renuncia al Usufructo (Sucesiones)”.

Cuarto. Cualquier disposición del derecho de usufructo por parte del viudo, que tenga la consideración de negocio oneroso, podrá suponer la tributación en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP y AJD) por parte de quien adquiera bienes no dinerarios. Por tanto, si el viudo dispone del usufructo y la contraprestación que recibe es no dineraria, también él podría tener que tributar por el citado impuesto indirecto.

Quinto. En el caso concreto de que se proceda a la transformación o conmutación de los derechos de usufructo y nuda propiedad, de tal modo que se adjudiquen los titulares de esos derechos unos bienes en plena propiedad, no procederá, conforme a la naturaleza de institución de familia del usufructo viudal aragonés, la aplicación del artículo 57 RISD, previsto para el pago de la legítima viudal con entrega de bienes en pleno dominio.

Consecuentemente, se aplicará en estos supuestos la doctrina del TS y del Ministerio de Hacienda, considerando que existe un intercambio oneroso de bienes y derechos susceptible de tributar en el ITP y AJD.

Sexto. En atención a los principios de buena fe y confianza legítima que deben presidir las relaciones entre la Administración y los contribuyentes, no existiendo riesgo apreciable de lesión al interés público, y considerando razones de eficiencia administrativa y de minoración de cargas formales a los contribuyentes, no será objeto preferente de comprobación administrativa la falta de presentación de la autoliquidación por la adquisición del derecho de usufructo viudal cuando se den las siguientes circunstancias:

- 1ª. Que se hubiera renunciado al usufructo dentro del plazo voluntario para la presentación de la correspondiente autoliquidación
- 2ª. Que tal renuncia sea anterior al 1 de septiembre de 2025.

Séptimo. Esta instrucción tendrá efectos a partir del día 1 de septiembre de 2025.

Zaragoza, a fecha de firma electrónica  
**Francisco Pozuelo Antoni**  
**Director General de Tributos**