

Bonificaciones o deducciones en la consolidación del dominio en el nudo propietario

Análisis de la [STS de 16 de febrero de 2024, rec. núm. 8674/2022](#)

Fernando Martín Barahona

Técnico de Hacienda del Estado (excedente).

Subinspector de Hacienda de la Comunidad de Madrid (España)

Extracto

El Tribunal Supremo ha resuelto que la normativa tributaria aplicable en el momento en el que el heredero adquiere la plena propiedad del bien por la extinción del derecho de usufructo que limitaba el dominio es la aplicable al fallecimiento del causante, esto es, en el momento de la desmembración de la titularidad dominical, sin que los cambios normativos posteriores al momento del desmembramiento de la titularidad, referentes a posibles bonificaciones o deducciones sobre la cuota tributaria, deban ser tenidos en cuenta a la hora de la tributación definitiva de la consolidación del dominio. De tal forma, las bonificaciones o deducciones aplicables en el momento del desmembramiento del dominio resultan igualmente aplicables en la consolidación.

Publicado: 05-04-2024

Cómo citar: Martín Barahona, F. (2024). Bonificaciones o deducciones en la consolidación del dominio en el nudo propietario. (Análisis de la STS de 16 de febrero de 2024, rec. núm. 8674/2022). *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, 493, 103-114. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2024.21497>

1. Supuesto de hecho

En los supuestos de desmembramiento del dominio por acto lucrativo *inter vivos* o *mortis causa*, existe un solo hecho imponible que se liquida en dos momentos diferentes: al adquirir la nuda propiedad y en la consolidación del dominio por muerte del usufructuario o por vencimiento del plazo establecido en su constitución. En ambos momentos se debe aplicar la normativa fiscal que estuviera vigente en el momento del desmembramiento de la propiedad.

Esta conclusión, que debiera estar asumida pacíficamente, ha tenido que ser establecida por el Tribunal Supremo (TS) en su Sentencia 261/2024, de 16 de febrero (rec. núm. 8674/2022 –NFJ092246–). El supuesto de hecho que ha dado lugar a dicho pronunciamiento deriva de una herencia aceptada mediante escritura notarial otorgada el 14 de diciembre de 2012. En la sucesión hereditaria, el esposo de la fallecida se adjudicó el usufructo vitalicio (valorado en el 10 % en función de su edad) y el hijo, la nuda propiedad (90 % restante) de la totalidad de la herencia. Ambos contribuyentes autoliquidaron el impuesto sobre sucesiones de acuerdo con la normativa fiscal balear vigente en el momento del fallecimiento de la causante. En este caso, se aplicó una deducción autonómica de la Ley balear 22/2006, de 19 de diciembre, de reforma del impuesto de sucesiones, reguladora de la materia en cuanto prevé bonificaciones y deducciones de la cuota tributaria, que limitaba la tributación al 1 % de los sujetos incluidos en los grupos I y II de parentesco. Concretamente, su artículo 19 establecía lo siguiente:

Deducción autonómica en adquisiciones por sujetos incluidos en los grupos I y II.

1. En las adquisiciones por causa de muerte, a los sujetos pasivos incluidos en los grupos I y II del artículo 2 de esta Ley, se les aplicará una deducción cuyo importe será el resultado de restar a la cuota bonificada la cuantía derivada de multiplicar la base imponible por un tipo porcentual T del 1 por 100. Esto es: $Da = Cb - (BI \times T)$, siendo: Da : deducción autonómica. Cb : cuota bonificada. BI : base imponible. T : 0,01.
2. Cuando el resultado de multiplicar la base imponible por T sea superior al importe de la cuota bonificada, la cuantía de la deducción será igual a cero.

En el ínterin (entre la adquisición de la nuda propiedad y la consolidación del dominio) se había aprobado la Ley balear 12/2015, que derogó la deducción autonómica del artículo 19 de la Ley 22/2006 (contenida entonces en el art. 38 del Decreto legislativo 1/2014, de 6 de junio,

por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de las Illes Balears en materia de tributos cedidos por el Estado) y modificó la tarifa, estableciendo el tipo de gravamen del 1 % únicamente para el primer tramo de la base liquidable.

Llegado el momento de la liquidación de la consolidación por el fallecimiento del usufructuario, el nudo propietario aplicó la deducción autonómica vigente en el momento del desmembramiento. La Administración tributaria balear procedió a la regularización fiscal del contribuyente nudo propietario al consolidar el dominio, porque entendió que no podía aplicarse la deducción autonómica de la ley de 2006 que limitaba la tributación al 1 %, pues ya no estaba vigente cuando falleció el usufructuario en 2016.

En este caso, el problema esencial de este litigio se centra en la interpretación correcta del artículo 26 c) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del impuesto sobre sucesiones y donaciones (LISD), que establece: «En la extinción del usufructo se exigirá el impuesto según el título de constitución, aplicando el tipo medio efectivo de gravamen correspondiente a la desmembración del dominio».

La sentencia impugnada (Tribunal Superior de Justicia [TSJ] de las Islas Baleares, con fecha 4 de octubre de 2022 [rec. núm. 595/2020 –NFJ089626–]) consideró que la interpretación que debe hacerse del artículo 26 c) de la LISD no permite limitar la aplicación de la normativa vigente al tiempo del desmembramiento solo y exclusivamente a la obtención del tipo medio aplicable, sino que debe extenderse a la práctica de la totalidad de la liquidación, deducciones y bonificaciones incluidas, puesto que la liquidación del impuesto se produce en dos momentos distintos, el de la adquisición de la nuda propiedad y el de la consolidación del pleno dominio, pero teniendo en cuenta la normativa aplicable al tiempo del deceso del causante, porque así lo establece expresamente el legislador en dicho precepto. La sentencia de instancia estimó que esta interpretación no constituye una aplicación analógica, que en materia tributaria no es posible de acuerdo con el artículo 14 de la Ley general tributaria. Añade que no existe tal analogía porque esas bonificaciones sí se contemplaban en la ley tributaria autonómica en el momento en el que se produjo el desmembramiento de conformidad con lo dispuesto en el artículo 26 c) de la LISD, y que es de aplicación la Ley 22/2006 porque la propia ley del impuesto ordena que para la tributación de la consolidación del dominio se tenga en cuenta la fecha de la desmembración del dominio.

El Alto Tribunal decidió a través del Auto de 17 de mayo de 2023 (rec. núm. 8674/2022 –NFJ089625–) que se determinara si los cambios normativos posteriores al momento del desmembramiento de la titularidad, referentes a las posibles bonificaciones o deducciones sobre la base o cuota tributarias por la consolidación del dominio, producida por el fallecimiento del usufructuario, deben ser tenidos en cuenta a la hora de la tributación definitiva de dicha consolidación del dominio.

También debía determinar si el «tipo medio efectivo de gravamen correspondiente a la desmembración del dominio» procede únicamente de la aplicación de la tarifa del impuesto, o bien puede comprender al resto de los elementos cuantitativos del impuesto, calculado

en función de la relación entre la cuota líquida efectivamente pagada y la base imponible teórica en la adquisición de la nuda propiedad y cuál ha de ser la normativa tributaria aplicable en el momento en que el heredero adquiere la plena propiedad del bien por la extinción del derecho de usufructo que limitaba el dominio.

Recordemos la normativa aplicable en los supuestos de desmembramiento del dominio.

El artículo 26 a), último párrafo, de la LISD establece:

Al adquirir la nuda propiedad se efectuará la liquidación, teniendo en cuenta el valor correspondiente a aquélla, minorado, en su caso, por el importe de todas las reducciones a que tenga derecho el contribuyente y con aplicación del tipo medio efectivo de gravamen correspondiente al valor íntegro de los bienes.

El artículo 26 c) señala que: «En la extinción del usufructo se exigirá el impuesto según el título de constitución, aplicando el tipo medio efectivo de gravamen correspondiente a la desmembración del dominio».

El artículo 51 del Reglamento del ISD, aprobado por el Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre (RISD), señala que:

Al adquirente de la nuda propiedad se le girará una liquidación teniendo en cuenta el valor correspondiente a aquélla, minorado por el importe de la reducción a que tenga derecho el nudo por su parentesco con el causante, y con aplicación del tipo medio efectivo de gravamen correspondiente al valor íntegro de los bienes. A estos efectos, el tipo medio efectivo se calculará dividiendo la cuota tributaria correspondiente a una base liquidable teórica, para cuya determinación se haya tomado en cuenta el valor íntegro de los bienes, por esta misma base y multiplicando el cociente por 100, expresando el resultado con inclusión de hasta dos decimales.

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 aplicable 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.

2. Doctrina del tribunal

Pues bien, el TS ha resuelto que en los supuestos de desmembración del dominio existe un solo hecho imponible y «la fecha del devengo determina las circunstancias relevantes

para la configuración de la obligación tributaria», que en este caso es el fallecimiento de la madre del contribuyente, momento que representa la medida de la capacidad económica que debe ser gravada y fecha que determina la normativa aplicable reguladora de los elementos y circunstancias definidora de la propia obligación fiscal de pago, a pesar y sin perjuicio de que estemos ante una liquidación diferida que respecto del usufructo no será exigible sino al tiempo de la consolidación del pleno dominio.

Por tanto, no hay dos hechos imponible, ni hay dos devengos, sino un solo hecho imponible y un solo devengo, aun cuando la exigibilidad del crédito tributario respecto del usufructo se difiera en el tiempo hasta su consolidación, esto es, una parte de la liquidación queda aplazada al momento de la extinción del usufructo.

Así, conforme al principio de aplicación temporal de las normas, son aplicables las vigentes al tiempo de producirse los hechos que constituyen el presupuesto previsto en la misma. El devengo resulta relevante para determinar la norma aplicable, que será la norma vigente al realizarse el hecho imponible. La obligación tributaria se define por la normativa vigente y aplicable al tiempo de producirse el devengo, aun cuando la exigibilidad del crédito tributario por la consolidación no se produzca sino en un momento posterior.

No estamos ante un problema de irretroactividad de la norma tributaria, o su aplicación más allá de su vigencia, sino, simple y llanamente, ante la determinación de la norma aplicable al momento del devengo, de conformarse la obligación tributaria perfectamente delimitada y predeterminada, en la que, además de la normativa estatal, determinante de la cuota fiscal, sin duda, lo era la autonómica vigente al devengo del impuesto, en la que se establecían las bonificaciones respecto de dicha cuota fiscal predeterminada, y estando vigente en dicho momento los beneficios fiscales autonómicos por ley que así lo disponía, debían aplicarse los mismos, por más que con posterioridad la norma fuera derogada, lo que evidentemente no podía afectar a la obligación tributaria ya nacida, aun cuando la misma no fuera exigible sino al fallecimiento del usufructuario, so pena de vulnerar el principio de seguridad jurídica.

Por tanto, el Alto Tribunal estima que la normativa tributaria aplicable en el momento en el que el heredero adquiere la plena propiedad del bien por la extinción del derecho de usufructo que limitaba el dominio es la aplicable al fallecimiento del causante, esto es, en el momento de la desmembración de la titularidad dominical, sin que los cambios normativos posteriores al momento del desmembramiento de la titularidad, referentes a las posibles bonificaciones o deducciones sobre la cuota tributaria por la consolidación del dominio, producida por el fallecimiento del usufructuario, deban ser tenidos en cuenta a la hora de la tributación definitiva de dicha consolidación del dominio.

Concluye el TS que la previsión que hace el RISD de aplicar el «tipo medio efectivo de gravamen correspondiente a la desmembración del dominio» no afecta a la aplicación de los beneficios fiscales aplicables a la cuota tributaria resultante, tales como bonificaciones o deducciones fiscales.

3. Comentario crítico

3.1. Valoración de la sentencia

Como vemos en el caso planteado, la conflictividad no tiene su origen en el tributo que debe liquidarse en el momento de la consolidación de dominio ni, estrictamente, en el cuestionamiento de la normativa que debe aplicarse. La Administración tributaria balear aceptó que es la vigente en el momento de la desmembración del dominio, pero solo en lo que respecta a la obtención del tipo medio aplicable, sin que deba extenderse a la práctica de la totalidad de la liquidación, como son las deducciones y bonificaciones que estuvieran vigentes en aquel momento.

En este sentido, conviene recordar que el sistema previsto en la liquidación del ISD en los supuestos de consolidación del dominio por fallecimiento del usufructuario o finalización de la duración del usufructo consiste en aplicar la normativa vigente en el momento en el que se produce el desmembramiento del dominio. La redacción vigente (y original) del RISD se limita a trasladar sobre el valor asignado al usufructo en el momento de su consolidación –descontando el resto de la reducción por parentesco no aprovechada en aquel entonces– el tipo medio efectivo; tipo que se calcula dividiendo la cuota tributaria correspondiente a una base liquidable teórica, para cuya determinación se toma en cuenta el valor íntegro del bien, por esta misma base y multiplicando el cociente por 100, expresando el resultado con inclusión de hasta dos decimales.

La cuestión no dejaba de ser interpretable, pero, como señala el Código Civil, las normas deben ser interpretadas según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos y atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquellas. Está claro que el espíritu del artículo 51.2, párrafo segundo, del RISD consiste en practicar una única liquidación tributaria cuya declaración debe efectuarse en dos momentos distintos y sobre dos bases liquidables diferentes. Estas bases se calculan una vez que sobre la base imponible (el valor de la nuda propiedad y del usufructo) se aplican las reducciones a las que se tenga derecho, y no solo las previstas en el artículo 42, como dice expresamente el precepto en cuestión (parentesco, seguro de vida, grado de discapacidad, explotaciones agrarias o cuota tributaria por transmisiones precedentes), esto es, la totalidad de las que se encuentren vigentes en el momento del desmembramiento del dominio (estatales y autonómicas, que no son pocas). Lo mismo sucede con aquellos beneficios fiscales que se aplican sobre la cuota tributaria, como son las deducciones y bonificaciones fiscales, prácticamente todas ellas de regulación autonómica, y que en el momento de la aprobación del RISD no estaban contempladas ni previstas. La falta de adecuación o actualización del artículo 51 del RISD a la realidad vigente del ISD como tributo cedido no puede llevar al absurdo de omitir todos aquellos aspectos de la liquidación que resultaron aplicables por estar vigentes en el momento del desmembramiento del dominio, y esto es lo que resuelve la sentencia del TS: la normativa tributaria aplicable en el momento de la

adquisición de la plena propiedad del bien por la extinción del derecho de usufructo que limitaba el dominio es la aplicable en el momento de la desmembración de la titularidad dominical, y ese es el espíritu del artículo.

3.2. Consolidación del dominio por un negocio distinto al que estuviera pendiente

Esta lógica liquidatoria la vemos más evidente cuando la consolidación del dominio se produce por una causa distinta al fallecimiento del usufructuario o el vencimiento temporal del usufructo, es decir, cuando el usufructuario decide adelantar la consolidación y vende o dona su derecho al nudo propietario. En este caso, entra en juego un negocio distinto al originario. A tal efecto, el artículo 51.4 del RISD señala que:

Si la consolidación del dominio en la persona del primero o sucesivos nudo propietarios, se produjese por una causa distinta al cumplimiento del plazo previsto o a la muerte del usufructuario, el adquirente sólo 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.

A diferencia del caso que trata el TS, aquí deberá tenerse en cuenta la normativa aplicable al negocio jurídico en cuya virtud se produce la extinción del usufructo, con el tipo vigente en ese momento, tomando el valor actual del bien y la edad actual del usufructuario. Al consolidar el dominio por causa distinta al cumplimiento del plazo previsto o muerte del usufructuario, el RISD establece que deberá pagarse la mayor de dos liquidaciones siguientes: la que se encuentre pendiente por la desmembración del dominio y la correspondiente al negocio jurídico actual.

3.3. Doctrina aplicable a supuestos de desmembración del dominio por actos lucrativos *inter vivos*

La sentencia del TS analiza un supuesto de desmembramiento del dominio por causa de fallecimiento, pero sus conclusiones son plenamente aplicables a los casos en los que el dominio se desmiembre por un acto lucrativo *inter vivos* como en el caso de la donación de la nuda propiedad y el usufructo a personas diferentes.

En la mayoría de las comunidades autónomas se contempla la aplicación de alguna deducción o bonificación en la cuota tributaria por razón de parentesco e incluso por el tipo de bien sobre el que recae la nuda propiedad y el usufructo. Para su aplicación suele añadirse el requisito indispensable de otorgamiento de documento público a la operación para acceder a dichos beneficios. Este es el caso de la Comunidad de Madrid, en cuyo artículo 25.2

del texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por el Decreto legislativo 1/2010, de 21 de octubre, establece como requisito necesario para la aplicación de la bonificación del 99 % que la donación se formalice en documento público.

A tal efecto, el TSJ de Madrid, en su Sentencia 610/2019, de 17 de octubre (rec. núm. 348/2018 –NFJ075778–), señaló que, si la operación por la que se desmembró el dominio mediante la donación se formalizó en documento público, no es necesario que la consolidación posterior tenga que documentarse nuevamente en la misma forma: «puesto que no existe una doble adquisición sino que el hecho imponible tiene lugar una sola vez, aunque una parte queda aplazada a la extinción del usufructo».

También la Consulta de la Dirección General de Tributos (DGT) V0499/2022, de 14 de marzo (NFC082442), permitía deducir dicha conclusión al establecer que:

En el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, la adquisición del pleno dominio por el nudo propietario, cuando previamente se desmembró el dominio por título lucrativo constituye, en principio, una única obligación tributaria, es decir, una única liquidación, si bien con dos devengos, uno en el momento de la adquisición de la nuda propiedad y otro en el momento de la consolidación del pleno dominio (este último queda diferido hasta el momento de la extinción del usufructo, pues es en ese momento cuando desaparece la limitación). Por ello, habrá dos momentos para exigir el pago, coincidentes con los de los respectivos devengos.

Por tanto, en aquellos casos que en los que se produce el desmembramiento del dominio y la aplicación de beneficios fiscales como deducciones y bonificaciones en la cuota tributaria está condicionada al otorgamiento del documento público, no puede volverse a exigir dicha formalidad en la consolidación del dominio dado que los requisitos deben cumplirse en el momento constitutivo del desmembramiento. Estamos hablando de una única liquidación, si bien con dos momentos diferentes: uno al adquirir la nuda propiedad y otro en el momento de la consolidación del pleno dominio (este último queda diferido hasta el momento de la extinción del usufructo, pues es en ese momento cuando desaparece la limitación).

3.4. Aplicación de beneficios fiscales que debieron solicitarse en la desmembración del dominio y no se tradujeron en la liquidación correspondiente

Por otro lado, el TS tiene pendiente de pronunciarse (Auto de 7 de junio de 2023 [rec. núm. 6969/2022 –NFJ090014–]) sobre la aplicación íntegra o parcial de las reducciones por parentesco del impuesto sobre sucesiones en aquellos supuestos de consolidación del dominio en los que, no habiendo presentado el obligado tributario la autoliquidación del impuesto

por la herencia que dio lugar al desmembramiento del dominio, habría prescrito el derecho a determinar la deuda tributaria de la herencia.

El litigio que motiva ese auto deriva de la presentación, el día 5 de agosto de 2019 ante la oficina liquidadora, del cuaderno particional correspondiente a la herencia causada por los fallecimientos de los padres del interesado (13 de septiembre de 2004 y 8 de febrero de 2019), los cuales habían otorgado testamento ante notario legándose mutuamente el usufructo vitalicio y nombrando heredero al hijo. La consolidación del dominio se presentó exenta o prescrita al pago del impuesto sobre sucesiones. La oficina liquidadora giró liquidación complementaria por haberse autoliquidado la consolidación del dominio aplicando una reducción no aplicada en el momento de la adquisición de la nuda propiedad al considerar que no procedía aplicar ningún tipo de reducción, al haberse consumido en la adquisición de la nuda propiedad por fallecimiento en el año 2004, no correspondiendo aplicar ninguna en la consolidación del dominio. El actor defiende que el artículo 51.2 del RISD no permite inferir una condición adicional, y que consistiría en que la deuda tributaria, relativa a la nuda propiedad, no hubiera prescrito.

Pues bien, la Sentencia de instancia dictada el 15 de julio de 2022 por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ de la Comunidad Valenciana estimó el recurso número 739/2021 del actor, puesto que, a juicio del tribunal, los términos del artículo 51.2 son taxativos cuando limita la exclusión de la reducción por parentesco en las sucesiones del usufructo a los casos en que dicha reducción se hubiera agotado en la liquidación relativa a la adquisición de la nuda propiedad. Para el tribunal, la letra del precepto o la sistemática de la regulación del impuesto no permiten inferir una condición adicional como la que, de hecho, aplica la Administración tributaria y que consistiría en que la deuda tributaria, relativa a la nuda propiedad, no hubiera prescrito. A su juicio, la norma del citado artículo 51.2 no pondera si las causas por las cuales la reducción no se aplica son jurídicas o de hecho, ni siquiera qué tipo de causas. En ese caso, no habría quedado acreditado que se hubieran agotado las reducciones en la anterior autoliquidación o liquidación practicada por la Administración. El actor dice que no se presentó autoliquidación por la sucesión de la madre, manifestando que el derecho de la deuda ha prescrito y, por lo tanto, la Administración debió aplicar la reducción correspondiente.

Como decimos, el TSJ de la Comunidad Valenciana estima la demanda del actor y acepta la aplicación íntegra de la reducción por parentesco en la consolidación del dominio. Por ello, el TS considera que esta cuestión presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, porque está siendo resuelta de forma contradictoria por distintos tribunales, invocando la Administración recurrente que la sala de Andalucía, en su Sentencia de 16 de febrero de 2012 (rec. núm. 417/2011 –NFJ047084–) señala:

Lo anteriormente expuesto lleva a la conclusión de la improcedencia de la reducción solicitada, pues si no se presentó autoliquidación por el impuesto correspondiente a la herencia de la madre de la parte actora, fallecida en 1994, ni se practicó

liquidación por aquella herencia, es evidente que no se pudo practicar reducción por parentesco, por lo que tampoco puede practicarse la indicada reducción en la presente liquidación de extinción del usufructo, en la medida en que el precepto sólo la autoriza en cuanto al resto, de ahí, que sea improcedente practicar el total de la reducción en la extinción del usufructo, si no se practicó liquidación reducida respecto de la liquidación de la adquisición de la nuda propiedad [sic].

La Sentencia del TSJ de Cataluña 414/2016, de 18 de abril (rec. núm. 55/2012 –NFJ092397–), se inclina por el criterio adoptado por el TSJ de Andalucía al señalar lo siguiente:

Si la materialidad de la práctica de la liquidación se fracciona en dos partes, quiere decir que en la primera parte, la correspondiente a la nuda propiedad, ya es procedente aplicar el importe de las reducciones, y de esta manera cobra sentido la expresión «resto de la reducción», es decir, el resultado de una operación de restar, operación ésta que implica una previa disminución, de manera que si no se ha hecho no cabe aplicar la totalidad de la reducción [sic].

La posición del TSJ de la Comunidad Valenciana está clara en este tema y de esta manera lo ha expresado en anteriores pronunciamientos. Así, en la Sentencia 1537/2013, de 5 de octubre (rec. núm. 2409/2010 –NFJ056099–), resuelve lo siguiente:

Mejor suerte merece el segundo motivo de impugnación. Los términos del art. 51.2 del Reglamento del Impuesto (erróneamente citado como art. 31) son taxativos cuando limita la exclusión de la reducción por parentesco en las sucesiones del usufructo a los casos en que dicha reducción se hubiera agotado en la liquidación relativa a la adquisición de la nuda propiedad.

La letra del precepto o la sistemática de la regulación del impuesto no permiten inferir una condición adicional como la que, de hecho, aplica la Administración Tributaria, y que consistiría en que la deuda tributaria, relativa a la nuda propiedad, no hubiera prescrito. En efecto, la norma del citado art. 51 no pondera si las causas por las cuales la reducción no se aplica son jurídicas o de hecho, ni siquiera qué tipo de causas.

En el mismo sentido, la Sentencia del mismo tribunal 753/2012, de 13 de junio (rec. núm. 505/2009 –NFJ049158–) señala que:

No ha quedado acreditado que se hubieran agotado las reducciones en anterior autoliquidación o liquidación practicada por la Administración; el demandante dice que no se presentó autoliquidación por la sucesión de la madre, manifestando que el derecho la deuda ha prescrito. Por lo tanto la Administración debió aplicar la reducción correspondiente, y en este extremo procederá la estimación del recurso.

3.5. Liquidación de la consolidación del dominio cuando ha prescrito la liquidación de la herencia o la donación de la que traen su causa

En el anterior caso, se da la circunstancia de que se pretende aplicar en su integridad la reducción por parentesco en la consolidación del dominio porque no se consumió la misma al no haber liquidado el desmembramiento del dominio y haber prescrito el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria correspondiente. Por tanto, otra cuestión que podría añadirse a este complejo juego de la liquidación de la consolidación del dominio es determinar la procedencia o no de su prescripción cuando lo estuviera la operación del desmembramiento.

El criterio de la DGT en relación con esta cuestión es el de considerar que el derecho a exigir la tributación por la consolidación del dominio no ha prescrito aunque sí lo estuviera la liquidación de la operación del desmembramiento. Así, en la Consulta V0499/2022, de 14 de marzo (NFC082442), señala que la prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda por la consolidación empieza a contar seis meses después del fallecimiento del usufructuario o de la declaración de consolidación si se realizara extemporáneamente. Por tanto, la consolidación no estará prescrita por el mero hecho de transcurrir el plazo de prescripción de la adquisición de la nuda propiedad, sino cuando hubieran pasado cuatro años desde la finalización del plazo para presentar la oportuna liquidación por la extinción del usufructo.

El motivo para defender la no prescripción sigue siendo el mismo que determina la aplicación de la normativa vigente el momento del desmembramiento. En el ISD, la adquisición del pleno dominio por el nudo propietario, cuando previamente se desmembró el dominio por título lucrativo, constituye una única obligación tributaria, es decir, una única liquidación, si bien con dos devengos, uno en el momento de la adquisición de la nuda propiedad y otro en el momento de la consolidación del pleno dominio (este último queda diferido hasta el momento de la extinción del usufructo, pues es en ese momento cuando desaparece la limitación). En tal caso, al estar prescrita la adquisición de la nuda propiedad, el nudo propietario debería realizar una simulación que le permita calcular el tipo medio, deducciones y demás elementos para efectuar la liquidación. Esta misma simulación se traslada a la aplicación de las reducciones. Así, la propia consulta señala que no cabe aplicar en su integridad el importe de las mismas, sino tan solo el resto al que se refiere el propio artículo 42 del RISD y, para ello, habría que realizar la citada simulación liquidatoria del desmembramiento del dominio.

En este sentido, no son pocos los que defienden que, de haber prescrito la primera liquidación, dicha prescripción habría que extenderla a la adquisición del pleno dominio, en general, comprendiendo tanto la adquisición de la nuda propiedad como la consolidación del dominio. Es decir, si ha prescrito el derecho a liquidar la adquisición de la nuda propiedad, también habría prescrito el derecho a liquidar la consolidación del dominio. Esta cuestión

merecerá en algún momento un pronunciamiento del Alto Tribunal en el que determine cuál es el *dies a quo* del plazo de prescripción del derecho de la Administración tributaria para liquidar el ISD en la consolidación del dominio por vencimiento del usufructo o fallecimiento del usufructuario cuando está prescrito el derecho a determinar la deuda derivada del desmembramiento del dominio. Estamos a la espera de que resuelva lo propio en aquellos supuestos de adquisiciones por causa de muerte en los que el heredero fallece sin aceptar ni repudiar la herencia y el derecho se transmite a sus herederos, que son quienes aceptan y adquieren la condición de sujetos pasivos del impuesto (Auto del TS de 31 de mayo de 2023 [rec. núm. 7570/2022 –NFJ090218–]).

Recordemos que la reciente Sentencia del TS 261/2024, de 16 de febrero (rec. núm. 8674/2022 –NFJ092246–), permitiría deducir lo contrario que sostiene la DGT, al haber resuelto que, en el caso de desmembración del dominio por el usufructo constituido y su ulterior consolidación, no hay dos hechos imponible y dos devengos, sino un solo hecho imponible y un solo devengo, aun cuando la exigibilidad del crédito tributario respecto del usufructo se difiera en el tiempo hasta su consolidación, esto es, una parte de la liquidación queda aplazada al momento de la extinción del usufructo.