

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA
Sentencia n.º 4595/2025 de 12 de diciembre de 2025
Sala de lo Contencioso-Administrativo.
Recurso n.º 2874/2024

SUMARIO:

ISD. Normas especiales. Derechos reales y consolidación de dominio. Extinción del usufructo. Devengo y prescripción. La contribuyente entiende que la obligación tributaria relativa a la consolidación del dominio estaba prescrita, por cuanto es a partir del fallecimiento del causante cuando nace el derecho de la administración para determinar la deuda tributaria y no del fallecimiento del usufructuario. Entiende que el devengo del impuesto y el inicio del plazo de prescripción se producen con el fallecimiento del causante, momento en que se adquiere el pleno dominio, aunque su disfrute quede limitado por la existencia del usufructo. Por tanto, la Administración no puede pretender diferir el dies a quo hasta la extinción del usufructo, pues no se trata de un nuevo hecho imponible sino de la ejecución aplazada de una parte de la deuda nacida con la sucesión original. Sin embargo, ni hay dos hechos imponibles, 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. Por tanto, la aceptación de la herencia, gravada por un usufructo, acabará traduciéndose en dos liquidaciones en momentos distintos. O, si se prefiere, en una sola liquidación, sometida a dos estadios de efectividad. El plazo de prescripción del derecho de la Administración a liquidar el fin del usufructo o, dicho, en otros términos, a ejecutar la parte de la liquidación única derivada del fin del usufructo, empezará a computar con el fin o extinción de ese usufructo, sin que deba estarse a la fecha de fallecimiento del causante.

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA**SENTENCIA****TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA****SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO****SECCIÓN PRIMERA**

Vía Laietana, 56, 2a planta - Barcelona - C.P.: 08003

TEL.: 933440010

FAX: 935675692

EMAIL:salacontenciosa1.tsj.barcelona@xij.gencat.cat

Entidad bancaria BANCO SANTANDER:

Para ingresos en caja. Concepto: 0533000000116824

Pagos por transferencia bancaria: IBAN ES55 0049 3569 9200 0500 1274.

Beneficiario: Sala Contenciosa Administrativa Sección Primera de Cataluña

Concepto: 0533000000116824

N.I.G.: 0801933320240002751

N.º Sala TSJ: DEMAN - 2874/2024 - Procedimiento ordinario - 1169/2024 - I

Materia: Tributos Estatales/Autonómicos Sucesiones

Parte recurrente: Departament de la Presidència

Abogado/a de la Generalitat Parte demandada: Amparo, Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña

Procurador/a: Ana Tarragó Perez

Abogado/a del Estado

SENTENCIA N° 4595/2025**Ilmos. Sres. Magistrados/as:****Dª María Abelleira Rodríguez (presidente)****Dª. Laura Mestres Estruch**

Síguenos en...



D. Eduardo Rodríguez Laplaza

Barcelona, a fecha de la última firma electrónica.

Ponente: Magistrada Laura Mestres Estruch

VISTO POR LA SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA (SECCIÓN PRIMERA), constituida para la resolución de este recurso, ha pronunciado la siguiente sentencia en el recurso contencioso administrativo Sala TSJ número **2876-2024**(Sección 1169-2024) interpuesto por DEPARTAMENT DE PRESIDENCIA GENERALITAT DE CATALUNYA, representado por el Letrado de la Generalitat, contra TEAR DE CATALUÑA, representado por el ABOGADO DEL ESTADO, siendo codemandada Dña. Amparo, representada por la procuradora Dña. Ana Tarragó Pérez.

Ha sido Ponente la magistrada Laura Mestres Estruch, quien expresa el parecer de la SALA.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.-Se interpuso el presente recurso contencioso-administrativo contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña (en adelante TEARC), que se detalla en el primer fundamento jurídico. Se admitió a trámite y se acordó reclamar el expediente administrativo, siendo remitido por la Administración demandada.

SEGUNDO. -En su escrito de demanda, la parte actora expuso cuantos hechos y fundamentos de derecho consideró de aplicación y terminó por solicitar el dictado de sentencia estimatoria del recurso.

La parte demandada, en su escrito de contestación a la demanda, se opuso a las pretensiones de la parte actora y, tras exponer cuantos hechos y fundamentos que consideró de aplicación, solicitó el dictado de una sentencia desestimatoria del recurso.

Tras la formulación de conclusiones escritas por ambas partes, se señaló día y hora para la votación y fallo, diligencia que tuvo lugar en la fecha fijada.

TERCERO. -En la sustanciación del presente procedimiento se han observado y cumplido las prescripciones legales.

FUNDAMENTOS DE DERECHO**PRIMERO.- OBJETO DE RECURSO.**

Se interpone le presente recurso contra la resolución del TEARC de 28 de junio de 2024, que estima la reclamación económico administrativa seguida contra la resolución desestimatoria del recurso de reposición interpuesto contra el acuerdo de liquidación dictado por la Delegación Territorial de Lleida de la Agència Tributària de Catalunya en concepto de Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (en adelante, ISD). Cuantía: 600,15 euros. Liquidación: NUM000. Resolución: NUM001.

Expone como antecedente la resolución objeto de recurso:

" PRIMERO.- En fecha 12/11/2003 falleció el Sr. Adrian., habiendo otorgado previamente testamento en virtud del cual legó a su esposa, la señora Macarena., el usufructo universal de sus bienes y a su hija, la Sra. Amparo., (aquí reclamante) el título de heredera universal de sus bienes.

SEGUNDO.- En fecha 30/01/2012 se otorgó escritura pública de manifestación y aceptación de la herencia del Sr. Adrian. en la que las Sras. Macarena. y Amparo. se adjudicaron los bienes del causante en función de su título hereditario. En virtud de ello, en la misma fecha presentaron autoliquidación en concepto de ISD declarando la obligación tributaria prescrita.

TERCERO.- En fecha 13/08/2017 falleció la Sra. Macarena., habiendo otorgado previamente testamento en el que nombró heredera universal a su hija, la Sra. Amparo.

CUARTO.- En fecha 28/12/2017 se otorgó escritura pública de aceptación de herencia y cancelación de usufructo en virtud de la cual la Sra. Amparo. se adjudicó los bienes de su madre y consolidó la propiedad de los bienes de su padre que ostentaba en nuda propiedad, con el siguiente detalle respecto estos últimos:

"1.- UNA MEITAT INDIVISA DE LA FINCA URBANA descrita com a número 1 de l'expositiu IV, finca número NUM002 de Lleida.

VALOR.- Es va valorar l'usdefruit de la referida finca al títol de constitució, atesa l'edat de la usufructuària, en nou mil vuit-cents cinquanta-sis euros amb zero cèntims (9.856,00 euros).

2.- UNA VINT-I-SISENA (1/26) PART INDIVISA DE LA FINCA URBANA descrita com a número 2 de l'expositiu IV, finca número NUM003 de Lleida. VALOR.- Es va valorar l'usdefruit de la

Síguenos en...



referida finca al títol de constitució, atesa l'edat de la usufructuària, en cinc-cents quaranta-quatre euros amb zero cèntims (544,00 euros).

3.- URBANA.- Casa composta de planta baixa, un pis i golfes, amb corral tancat al darrere, en estat inhabitable, situada a Bovera, DIRECCION000, segons Cadastre); superfície la qual no consta. (...) VALOR.- Es va valorar l'usdefruit de la referida finca al títol de constitució, atesa l'edat de la usufructuària, en sis mil quatre-cents euros amb zero cèntims (6.400,00 euros).

4.- URBANA.- Pati o corral cobert situat a Bovera, DIRECCION001 (avui, segons Cadastre, DIRECCION002); de superfície trenta-vuit metres, trentasis decímetres quadrats. VALOR.- Es va valorar l'usdefruit de la referida finca al títol de constitució, atesa l'edat de la usufructuària, en quatre mil vuit-cents euros amb zero cèntims (4.800,00 euros).

5.- RÚSTICA.- Peça de terra, seca, oliveres, situada al terme de Bovera, partida "DIRECCION003", de superfície tres jornals iguals a una hectàrea, vint-iset àrees, deu centiàrees. VALOR.- Es va valorar l'usdefruit de la referida finca al títol de constitució, atesa l'edat de la usufructuària, en mil nou-cents vint euros amb zero cèntims (1.920,00 euros).

6.- RÚSTICA.- Peça de terra, avui matoll, situada al terme de Bovera, partida "DIRECCION004" (partida "DIRECCION005", segons Cadastre), de superfície quatre jornals, o sigui a una hectàrea, setanta-quatre àrees, setanta-quatre centiàrees. (...) VALOR.- Es va valorar l'usdefruit de la referida finca al títol de constitució, atesa l'edat de la usufructuària, en sis-cents quaranta euros amb zero cèntims (640,00 euros).

7.- RÚSTICA.- Peça de terra, situada a Bovera, partida "DIRECCION006", coneguda per "Fontsalada", de superfície dotze jornals, equivalents a cinc hectàrees, trenta-sis àrees, quaranta-cinc centiàrees (segons Cadastre actual, cinc hectàrees, onze àrees, norantavuit centiàrees), de les quals únicament són cultivables una hectàrea, setanta-sis àrees de secà amb algunes oliveres, estant la resta destinat a erm, llenya terrera i pineda. (...) VALOR.- Es va valorar l'usdefruit de la referida finca al títol de constitució, atesa l'edat de la usufructuària, en dos mil vuit-cents vuitanta euros amb zero cèntims (2.880,00 euros)."

QUINTO.- En virtud de dicha escritura presentó la autoliquidación tributaria núm. NUM004 correspondiente al modelo 653 relativo a las consolidaciones de dominio, declarando la finca núm. NUM005 y NUM006 relacionada en el referido inventario y consignando como prescrita la obligación tributaria derivada de tal adquisición.

SEXTO.- En fecha 10/09/2020 fue notificado en papel inicio de procedimiento de comprobación limitada por medio de propuesta de liquidación en la que se indicó:

"El motiu concret que justifica l'actuació administrativa és:

1)En l'autoliquidació de referència no s'ha aplicat el tipus mig corresponent a la base liquidable per tal de calcular la quota tributària.

Segons l'escriptura de manifestació i acceptació d'herència i cancel.lació d'usdefruit autoritzada pel notari, senyor Jordi Puente González, número 1.293 de protocol, de data 28 de desembre de 2017, es consolida l'usdefruit a favor de la senyora Amparo per defunció de la seva mare, que era usufructuària en virtut de l'escriptura d'acceptació d'herència atorgada Lleida, davant la notària, senyora Maria Carmen Porta Vicente, número 15 de protocol, de data 3 de gener de 2012, per la mort del senyor Adrian produïda el dia 12 de novembre de 2003.

D'acord les dades que consten en l'escriptura, el valor dels béns desmembrats ascendeix a l'import de 40.000 euros. Aplicat el 24% d'usdefruit queda una base imposable de 9.600 euros. No consta que restin reduccions, per la qual cosa la base liquidable és de 9.600 euros. El tipus mitjà efectiu que li pertoca és el 14,09%.

La norma que ho regula és l'article 51.2 del Reial decret 1629/1991, de 8 de novembre, pel qual s'aprova el Reglament de l'impost sobre successions i donacions, que estableix:

"2. Al adquirente de la nuda propiedad se le girará una liquidación teniendo en cuenta el valor correspondiente a aquélla, minorando, en su caso, por el importe de la reducción a que tenga derecho el nudo propietario por su parentesco con el causante según las reglas del citado artículo 42 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.

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."

SÉPTIMO.- La reclamante presentó escrito de alegaciones frente a dicha propuesta en el que manifestó que la obligación tributaria relativa a la consolidación del dominio estaba prescrita, por cuanto es a partir del fallecimiento del causante cuando nace el derecho de la administración para determinar la deuda tributaria y no del fallecimiento del usufructuario. Dado que el fallecimiento del causante se produjo en fecha 12/11/2003, la reclamante entiende que el plazo de prescripción finalizó en fecha 12/05/2008, es decir, a los 4 años de la finalización del plazo reglamentario para presentar la declaración relativa a la herencia del señor Adrian.

OCTAVO.- En fecha 19/01/2021 se notificó en papel liquidación provisional en la que la Delegación Territorial desestimó las alegaciones del reclamante estableciendo:

Es desestimen les al.legacions atenent que no es tracta d'un fet imposable prescrit ja que la usufructuària va morir el 13 d'agost de 2017, i correspon al nu propietari pagar pel percentatge d'usdefruit que s'incorpora al seu patrimoni, aplicant a la base liquidable el tipus de gravamen, d'acord amb el valor i la tarifa vigents en el moment de la desmembració del domini, és a dir, el 12 de novembre de 2003."

NOVENO.- En fecha 01/02/2021 el reclamante interpuso recurso de reposición en el que se reiteró en los argumentos jurídicos esgrimidos en las alegaciones en la propuesta. Señaló como domicilio a efectos de notificaciones el propio domicilio del despacho profesional de sus asesores legales e indicó su correo electrónico.

DÉCIMO.- La Delegación Territorial dictó resolución desestimatoria en la que estableció:
"L'usdefruit es va constituir a raó de l'herència del senyor Adrian., on la senyora Macarena. es va adjudicar l'usdefruit i la senyora Amparo. es va adjudicar la nua propietat sobre els béns, motiu pel qual, com així estableix l'article 26 de la Llei de Successions i donacions, la consolidació del domini per part de la nua propietària ha de tributar per l'impost de successions i donacions.

Com així ha manifestat la Direcció General de Tributs del Ministeri d'Hisenda en la Consulta número 0076-04, la nua propietària en el moment de l'acceptació efectua una sola adquisició, hi ha una única meritació de l'impost i un sol fet imposable -la mort del causant que origina el desmembrament- i una única base imposable, tot i que hi ha una part, la que correspon a l'usdefruit, que queda suspesa fins a la seva extinció, la qual es produeix a la mort de la usufructuària.

En aquest sentit també s'ha manifestat el Tribunal Superior de Justicia de València en la Sentència número 753 de 13 de juny de 2012, on diu que és des de la data de defunció de la usufructuària, en aquest cas concret, la defunció de la senyora Macarena. el dia 13 d'agost de 2017, quan es fa efectiva l'adquisició de l'usdefruit per part de la nua propietària, adquisició que fins aleshores havia estat suspesa, i per tant, d'acord amb l'article 24.3 de la Llei de l'impost de successions i donacions, és a partir d'aquesta data quan s'inicia el termini per presentar i ingressar la corresponent liquidació per la consolidació del domini.

Per tant, el còmput de la prescripció del dret de l'Administració per determinar el deute tributari de la consolidació de domini s'inicia el dia 14 de febrer de 2018, dia següent a la data de finalització del termini reglamentari de presentació de 6 mesos des de la mort de la usufructuària. En conseqüència, no ha prescrit el dret de l'administració a exigir el pagament de l'impost."

Según la documentación obrante en el expediente, dicha resolución fue puesta a disposición en el buzón electrónico de la ATC en fecha 12/03/2021 y rechazada por el sistema eNOTUM en fecha 23/03/2021.

DÉCIMO PRIMERO.- El día 26/07/2021 tuvo entrada en este Tribunal la presente reclamación, interpuesta en 08/06/2021 contra la resolución referida en el expositivo anterior, junto con las siguientes alegaciones:

- Notificación incorrecta de la ATC por cuanto la resolución del recurso de reposición no se puso a disposición en el despacho de abogados que representaba a la interesada tal y como se señaló en el escrito de interposición del mismo. Entiende que la fecha de notificación debe ser el 23/05/2021, que fue cuando se tuvo acceso a la resolución desestimatoria después de que en fecha 14/05/2021 el representante recibió una llamada telefónica en la que se le indicó que la resolución había sido puesta a disposición en el referido buzón electrónico.
- Prescripción del derecho de la administración para determinar la deuda tributaria dimanante de la consolidación de dominio."

SEGUNDO.- POSICIÓN DE LA RECURRENTE.

Síguenos en...



La parte recurrente sostiene que no concurre la prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, conforme al artículo 66.a) de la Ley General Tributaria (LGT). Entiende que el núcleo de la controversia radica en determinar cuál es el dies a quo para el cómputo del plazo de prescripción en los supuestos de consolidación del dominio tras la extinción del usufructo vitalicio.

La recurrente defiende que dicho cómputo no puede iniciarse desde la fecha del fallecimiento del causante por ser el momento en que se desmembró el dominio, sino desde la fecha de la extinción del usufructo, esto es, desde la muerte del usufructuario. Solo en ese momento se produce la consolidación del pleno dominio, hecho que origina la obligación de presentar la autoliquidación correspondiente dentro del plazo de seis meses previsto en el artículo 67 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (RISD).

En consecuencia, el dies a quo del plazo de prescripción debe situarse al día siguiente de la finalización de dicho plazo reglamentario, conforme al artículo 67.1.a) de la LGT. De este modo, aun cuando hubiera prescrito el derecho de la Administración para liquidar la primera adquisición de la nuda propiedad, ello no comporta la automática prescripción del derecho a liquidar la consolidación del dominio, tratándose de dos liquidaciones diferenciadas en momentos distintos. Apoya su tesis en la doctrina jurisprudencial reciente, singularmente la Sentencia del Tribunal Supremo núm. 261/2024, de 16 de febrero, y la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña núm. 2473/2024, de 28 de junio, que afirman que el plazo de prescripción para liquidar la consolidación comienza con la extinción del usufructo. Por tanto, al haberse iniciado el procedimiento de comprobación dentro de dicho plazo, la actuación administrativa no se encontraba prescrita.

TERCERO.- POSICIÓN DE LAS DEMANDADAS.

Comparece la Abogacía del Estado, en virtud de la representación que ostenta, allanándose a la demanda en virtud del Art.75 de la LJCA.

Comparece la codemandada, Dña. Amparo, indicando su oposición al allanamiento y contestando a la demanda en la que expone en síntesis como motivos de oposición que la resolución del TEARC que declaró prescrita la liquidación impugnada es plenamente conforme a Derecho. Considera que, de acuerdo con los artículos 24, 25 y 26.c) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (LISD), y con el artículo 51.2 de su Reglamento (Real Decreto 1629/1991), la adquisición del pleno dominio cuando previamente se ha desmembrado el dominio constituye un único hecho imponible y, por tanto, una sola liquidación, aunque ésta se practique en dos fases temporales distintas: una por la nuda propiedad y otra al extinguirse el usufructo. Dicho fraccionamiento tiene únicamente efectos de exigibilidad, pero no de naturaleza jurídica ni de independencia entre ambas operaciones.

Por tanto entiende que, el devengo del impuesto y el inicio del plazo de prescripción se producen con el fallecimiento del causante, momento en que se adquiere el pleno dominio, aunque su disfrute quede limitado por la existencia del usufructo. Por tanto, la Administración no puede pretender diferir el dies a quo hasta la extinción del usufructo, pues no se trata de un nuevo hecho imponible sino de la ejecución aplazada de una parte de la deuda nacida con la sucesión original. Prescrita la liquidación relativa a la adquisición de la nuda propiedad, también lo está la correspondiente a la consolidación del dominio, dado que ambas derivan de un único hecho imponible. En este sentido, la demandada invoca la doctrina del Tribunal Económico-Administrativo Central (Resolución de 18 de mayo de 1994) y la jurisprudencia de los Tribunales Superiores de Justicia de Andalucía (Sentencia de 15.10.2001) y de Castilla y León (Sentencia de 21.05.1997), que coinciden en afirmar la unidad del hecho imponible y la imposibilidad de practicar una liquidación posterior si la primera ha prescrito.

Por todo ello, la liquidación practicada por la Agencia Tributaria de Cataluña debe considerarse extemporánea, resultando correcta la anulación acordada por el TEARC.

CUARTO.- RESOLUCIÓN DE LA CONTROVERSIAS. ALLANAMIENTO.

Habiéndose manifestado allanamiento por la Abogacía del Estado, resulta preciso recordar que el artículo 75 de la Ley 29/1998, reguladora de esta jurisdicción, dispone en su apartado 1º que "Los demandados podrán allanarse cumpliendo los requisitos exigidos en el apartado 2 del artículo anterior" (precepto este último, el artículo 74, que establece en cuanto aquí interesa que "Si desistiere la Administración pública, habrá de presentarse testimonio del acuerdo adoptado por el órgano competente con arreglo a los requisitos exigidos por las leyes o reglamentos respectivos"). Asimismo, continúa señalando dicho artículo 75, en su apartado 2º, que "Producido el allanamiento, el Juez o Tribunal, sin más trámites, dictará sentencia de conformidad con las

Síguenos en...



pretensiones del demandante, salvo si ello supusiere infracción manifiesta del ordenamiento jurídico, en cuyo caso el órgano jurisdiccional comunicará a las partes los motivos que pudieran oponerse a la estimación de las pretensiones y las oirá por plazo común de diez días, dictando luego la sentencia que estime ajustada a Derecho".

Frente al allanamiento manifestado no se representa óbice manifiesto o notorio alguno, vistos los fundamentos de la impugnación. No apreciándose por ello, tras el examen de las presentes actuaciones, la concurrencia en el presente supuesto procesal de infracción manifiesta o evidente del ordenamiento jurídico aplicable por razón del allanamiento, excepción legal ésta puntualmente prevista por el ordenamiento como eventualmente obstativa, en su caso, a la virtualidad del allanamiento manifestado, y a tenor de lo dispuesto por el artículo 75 de la Ley 29/1998, reguladora de esta jurisdicción, procede tener a la administración demandada por allanada.

Sin embargo, la codemandada e instante en su momento de la reclamación económico administrativa por ser aquella sobre la que se dicta la resolución impugnada, manifiesta su oposición al allanamiento y su interés en la continuación del pleito, por lo que de conformidad con el citado artículo 75, debe continuar el proceso respecto de dicha parte.

QUINTO.- RESOLUCIÓN DE LA CONTROVERSIAS. PRESCRIPCIÓN.

Regula la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en su artículo 26:

" Artículo 26. Usufructo y otras instituciones.

(...)

c) 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."

Desarrolla este precepto el Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, exponiendo:

" Art. 51. Reglas especiales.

1. Al adquirirse los derechos de usufructo, uso y habitación se girará una liquidación sobre la base del valor de estos derechos, con aplicación, en su caso, de la reducción que corresponda al adquirente según lo dispuesto en el artículo 42 de este Reglamento.

2. Al adquirente de la nuda propiedad se le girará una liquidación teniendo en cuenta el valor correspondiente a aquélla, minorando, en su caso, por el importe de la reducción a que tenga derecho el nudo propietario por su parentesco con el causante según las reglas del citado artículo 42 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.

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. (...)".

Sobre la forma de liquidación del tributo, se ha pronunciado el TEAC en resolución de 30 de mayo de 2024 (reclamación núm. NUM007), en la que expone:

" Pero el hecho de que exista una sola adquisición y un solo hecho imponible no implica que el plazo prescriptivo del derecho a liquidar la adquisición de la nuda propiedad y el plazo prescriptivo del derecho a liquidar la consolidación del dominio coincida; obsérvese que este segundo derecho no puede ejercerse, lógicamente, sino desde que se consolida el dominio, por lo que no podría comenzar el cómputo del mismo antes de que se produzca dicho hecho; de no ser así, en cualquier supuesto en el que el usufructuario viviese más de cuatro años desde la desmembración del dominio, no procedería liquidar la consolidación por prescripción, hecho que no se recoge en el ordenamiento.

Lo cierto es que el plazo prescriptivo de un derecho no comienza a correr sino desde que este es susceptible de ser ejercido porque desaparece aquellas circunstancias que lo impedían hasta ese momento, como es el caso de liquidar la adquisición hereditaria limitada por la existencia de un usufructo, y por eso, en el caso que nos ocupa, el plazo de prescripción de liquidar el impuesto por la consolidación de dominio no comenzó a correr hasta que el usufructo no se extinguío por la muerte de la usufructuaria en febrero de 2021, de tal forma que, debe apreciarse que, aún sin

contar con el efecto interruptivo de los actos y actuaciones del contribuyente posteriores a dicha fecha, a día de la presente resolución, aún no han transcurrido los cuatro años que configuran el plazo de prescripción".

Asimismo, esta sala y sección ha resuelto la cuestión en Sentencia 5945/2024 - ECLI:ES:TSJCAT:2024:, nº de Recurso: 2472/2022, nº de Resolución: 2473/2024, fecha de Resolución: 28/06/2024, cuyo tenor expone:

"Como veremos, la jurisprudencia más próxima en el tiempo ha dejado bien claro que en los supuestos de usufructo hereditario, la fecha de la muerte del causante no perjudica la deuda tributaria que se generará años después, con motivo de la extinción del susodicho usufructo. Y no sin añadir que el dies a quo del cómputo de la prescripción en este ulterior estadio, habrá que situarlo en el momento en el que se consolida la plena propiedad del heredero; a saber: la fecha de extinción del usufructo.

Veamos lo que dice al respecto la STS 3^a 2^a nº 261, de 16 de febrero de 2024, RC 8674/2022 (las negrillas serán nuestras).

"<...)

(...)

TERCERO. Juicio de la Sala

(...) Nada tiene que ver el planteamiento de la parte recurrente con el problema real al que nos hemos de enfrentar, pues como correctamente expone la Sala de instancia, "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 el artículo 26 c) de la LISD. Esa determinación de la fecha comporta que se aplique la ley vigente en aquel momento de forma que la totalidad de la liquidación debe atender a la ley vigente en aquel momento, y ello incluye aplicar las deducciones y bonificaciones autonómicas que la ley contemplare."

(...)

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".

(...)

El art. 3.1 a) de la LISD establece que constituye el hecho imponible del impuesto la adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio. El caso que contemplamos existe un solo hecho imponible; no hay dos adquisiciones, al fallecer el usufructuario, como es el caso, el usufructo constituido se extingue, no se transmite, y el nudo propietario consolida la plena propiedad.

(...)

Ni hay dos hechos imponibles, ni hay dos devengos, sino un solo hecho imponible y un solo devengo, aún 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 (...)">

En esa misma senda, la Sentencia nº 580, de 12 de mayo de 2017, dictada por la Sección 1^a de la Sala territorial de Castilla-León (Valladolid) en el recurso nº 833/2015, ya señalaba lo siguiente (las negrillas también serán nuestras):

"<...)

(...)

SEGUNDO .- Haciendo en primer lugar estudio de la alegada prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria, debemos acudir tanto a la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones como al Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones aprobado por RD 1629/1991, de 8 de noviembre, que en sus artículos 26.c y 51.2 párrafo segundo , respectivamente, vienen a concretar el momento en que puede exigirse el impuesto derivado como consecuencia de la extinción del usufructo, situando el día inicial para poder exigirlo en el momento mismo de la extinción de éste, y señalando expresamente que lo es "sin perjuicio de la liquidación anterior", esto es, de la referida a la nuda propiedad, por lo que el plazo de prescripción de la liquidación por extinción del usufructo resulta independiente de la fecha de fallecimiento del causante, como así lo pretende la parte recurrente. En el presente caso la renuncia al usufructo se realiza mediante escritura de fecha 16 de octubre

de 2009, presentando la recurrente su autoliquidación el 26 de enero de 2010, girando la Oficina gestora del Impuesto la liquidación provisional por extinción del usufructo, aquí impugnada, en fecha 3 de octubre de 2012, luego no podemos hablar de prescripción del derecho a liquidar, ya que desde la fecha de la escritura y hasta la liquidación no había transcurrido el plazo de "cuatro años" de prescripción previsto en el art. 66 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria para determinar por la Administración la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.

TERCERO.- Entrando ya en conocimiento del otro motivo de fondo por el que se impugna la resolución recurrida, esta misma Sala en su sentencia de fecha 30 de septiembre de 2015 ya puso de manifiesto las siguientes argumentaciones: "Pues bien, por lo que se refiere a la tributación de la adquisición de la nuda propiedad es necesario precisar que lo que se grava no es la simple desmembración del dominio, sino la adquisición del derecho de propiedad, si bien disminuido en su contenido por la coexistencia del usufructo. Así, el adquirente de la nuda propiedad debe tributar por el valor del bien adquirido, que se obtiene por la diferencia entre el valor total de los bienes y el valor que corresponde atribuir al usufructo, de tal forma que entre ambos se alcance el valor total de los bienes respecto de los que se produjo la desmembración del dominio, estableciéndose en el art. 51 del Reglamento del Impuesto una serie de reglas especiales entre las que se contempla la tributación de la nuda propiedad y la consolidación de la misma. Como se ha declarado en la sentencia que se cita en la contestación a la demanda, en estos supuestos no hay sino un solo hecho imponible y un solo tributo, porque no hay dos adquisiciones sino una sola, y por tanto un solo devengo, bien que en parte diferido en el tiempo. Como recuerda la sentencia de la Sala de Burgos de 21.05.97, nos encontramos ante una sola adquisición a la que corresponde una sola base imponible, una sola resolución y una base liquidable a la que aplicando el tipo correspondiente daría lugar a una cuota tributaria. Este criterio responde a la idea de que en los supuestos de adquisiciones llevadas a cabo por un nudo propietario nos encontramos ante una adquisición del pleno dominio mismo, aunque una parte queda aplazada hasta la extinción del usufructo, lo cual permite que en una liquidación a cargo del nudo propietario aunque adquiera bienes en nuda propiedad acompañados de otros en pleno dominio se pueda conocer desde un primer momento tanto el importe de lo que deba ingresar como consecuencia de la adquisición inmediata de la nuda propiedad, como la que corresponda por la consolidación del usufructo, y más adelante, (...) conviene resaltar que quien adquiere primero la nuda propiedad y más tarde consolida el dominio por extinción del usufructo no realiza una primera adquisición del causante y una segunda del usufructuario, sino una sola adquisición». (...).

Otro tanto de lo mismo nos indicaba la Sentencia nº 287, de 14 de abril de 2015, dictada por la Sección 1^a de Sala homónima de Extremadura en el recurso nº 387/2012 (las negrillas y cursivas serán nuestras):

"<(...) FUNDAMENTOS DE DERECHO.

(...)

SEGUNDO .- El hecho imponible por la extinción del usufructo y consolidación del dominio está específicamente contemplado en el artículo 51.2 del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre , por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, que dispone lo siguiente: "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, minorando, en su caso, en el resto de la reducción a que se refiere el art. 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".

El precepto responde a la idea de que en las adquisiciones realizadas por un nudo propietario se está ante una adquisición del pleno dominio de un bien por el que procede la práctica de una liquidación por el valor de ese pleno dominio, si bien una parte de esa liquidación queda aplazada, no sólo en cuanto a su ingreso sino también en cuanto a la materialidad de su práctica, al momento de la extinción del usufructo. Se trata de una solución que, de alguna manera, permite un fraccionamiento de la deuda tributaria en dos liquidaciones; la primera cuando se adquiere la nuda propiedad y la segunda cuando se extingue el usufructo y se consolida el dominio. Doña Maite tributó en su día por la adquisición de la nuda propiedad de los bienes de su padre (las deudas tributarias por este hecho imponible han prescrito, según lo resuelto en la Resolución de la reclamación económico-administrativa número NUM008) y ahora tiene que tributar por la consolidación del dominio, pero con sujeción al valor de los bienes en el momento de la constitución del usufructo cuya extinción viene a suponer la consolidación plena del dominio

sobre aquellos mismos bienes de los que ya era titular. Por consiguiente, quien adquiere en primer lugar la nuda propiedad y después consolida el dominio por extinción del usufructo, no realiza una primera adquisición del causante y una segunda adquisición del usufructo sino una sola adquisición. Las Liquidaciones por la extinción del usufructo se realizan por los bienes cuya nuda propiedad ya ostenta y conforme al valor atribuido en el momento de la constitución del usufructo que no puede ser revisado.

(...)

CUARTO .- El nudo propietario al consolidar su dominio viene obligado a pagar el Impuesto sobre la base del valor del usufructo atribuido en su constitución, por lo que existe una clara remisión en todo lo relativo al Impuesto y, por consiguiente, también en la determinación de la base imponible, al tiempo de la constitución del usufructo. Por ello, es posible conocer desde que se practica la Liquidación por la adquisición de la nuda propiedad tanto el importe que debe ingresar por este concepto (la adquisición inmediata de la nuda propiedad) como, posteriormente, el importe que debe ingresar por la consolidación del dominio. Podemos decir, por ello, que los parámetros de liquidación -base imponible y tipo impositivo- se congelan, debiendo atenderse al momento de la transmisión de la nuda propiedad, instrumentándose una solución que permite un fraccionamiento de la deuda tributaria en Liquidaciones sucesivas, correspondientes, la primera, a la transmisión de la nuda propiedad y, la segunda, a la consolidación del pleno dominio.

QUINTO .- Las Liquidaciones por este hecho imponible no han prescrito, pues, lógicamente, la posibilidad que tiene la Administración Tributaria de girar las Liquidaciones no se produce hasta el día 17-5-2007, en que falleció doña Carla (USUFRUCTUARIA, conviene señalar por nuestra parte) ; cuestión distinta, como acabamos de señalar, es la valoración de los bienes y la aplicación de los demás elementos del tributo que deben hacerse en la fecha en que el usufructo se constituyó, lo que resulta lógico con la naturaleza del hecho imponible que motiva las Liquidaciones, conforme a lo hasta ahora expuesto. (...)">

Así las cosas, menester será calificar como esencialmente acertada la tesis que se sostiene en la Consulta Vinculante señala por la defensa letrada de la ATC.

Se trata de la Consulta vinculante V0499-22, de 14 de marzo de 2022, de la Dirección General de Tributos, que reza así:

"<(...) V0499-22

(...) Fecha salida 14/03/2022

Normativa

Ley 29/1987, arts. 21 y 26-c. Ley 58/2003 , arts. 21 , 66 , 67 y 68. RISD RD 1629/1991 arts. 51-2 y 67

Descripción de hechos

Los padres del consultante fallecieron hace varios años. En el año 2019 realizaron la aceptación y adjudicación de herencia en la que el consultante se adjudicaba la nuda propiedad del único bien de la herencia, un inmueble, y su hermano el usufructo del mismo, habiendo prescrito el derecho de la Administración para liquidar. Recientemente ha fallecido el hermano, por lo que el consultante consolida el dominio sobre el inmueble.

Cuestión planteada

Si, al haber prescrito la tributación por la adquisición de la nuda propiedad sobre el inmueble, resultaría, también, prescrita la consolidación del dominio sobre el mismo.

Contestación completa

Como se desprende del apartado 1 del artículo 513 del Código Civil , el usufructo se extingue por la muerte del usufructuario, por expirar el plazo por el que se constituyó, por cumplirse la condición resolutoria consignada en el título constitutivo, entre otras. Por lo tanto, cuando ocurre una de estas circunstancias lo que realmente se produce es la consolidación del dominio, desmembrado en la sucesión anterior, por extinción del usufructo vitalicio.

En cuanto al régimen aplicable a la extinción del usufructo en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, el artículo 26 c) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre (BOE de 19 de diciembre de 1987) -en adelante, LISD- establece lo siguiente:

«Artículo 26. Usufructo y otras instituciones.

Serán de aplicación las normas contenidas en los apartados siguientes a la tributación del derecho de usufructo, tanto a la constitución como a la extinción, de las sustituciones, reservas, fideicomisos e instituciones sucesorias forales:

(...)

c) 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.

(...).».

En desarrollo de lo anterior, el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aprobado por el Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre (BOE de 16 de noviembre)- en adelante RISD-, determina en el apartado 2 de su artículo 51 lo siguiente:

«Artículo 51. Reglas especiales.

(...)

2. Al adquirente de la nuda propiedad se le girará una liquidación teniendo en cuenta el valor correspondiente a aquélla, minorado, en su caso, por el importe de la reducción a que tenga derecho el nudo propietario por su parentesco con el causante, según las reglas del citado artículo 42 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.

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.

(...).».

Por otra parte, el artículo 21 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) -en adelante LGT- dispone lo siguiente:

«Artículo 21. Devengo y exigibilidad.

1. El devengo es el momento en el que se entiende realizado el hecho imponible y en el que se produce el nacimiento de la obligación tributaria principal.

La fecha del devengo determina las circunstancias relevantes para la configuración de la obligación tributaria, salvo que la ley de cada tributo disponga otra cosa.

2. La ley propia de cada tributo podrá establecer la exigibilidad de la cuota o cantidad a ingresar, o de parte de la misma, en un momento distinto al del devengo del tributo.".

Conforme a este precepto, las obligaciones tributarias solo pueden tener un devengo, que coincide con el momento en el que se considera realizado el hecho imponible. Conforme al apartado 2, lo que sí puede tener es distintos momentos de exigibilidad.

A este respecto, el artículo 24 de la LISD, que regula el devengo del impuesto, dispone lo siguiente:

«Artículo 24. Devengo.

1. En las adquisiciones por causa de muerte y en los seguros sobre la vida, el impuesto se devengará el día del fallecimiento del causante o del asegurado o cuando adquiera firmeza la declaración de fallecimiento del ausente, conforme al artículo 196 del Código Civil . No obstante, en las adquisiciones producidas en vida del causante como consecuencia de contratos y pactos sucesorios, el impuesto se devengará el día en que se cause o celebre dicho acuerdo.

2. En las transmisiones lucrativas "inter vivos" el impuesto se devengará el día en que se cause o celebre el acto o contrato.

3. Toda adquisición de bienes cuya efectividad se halle suspendida por la existencia de una condición, un término, un fideicomiso o cualquier otra limitación, se entenderá siempre realizada el día en que dichas limitaciones desaparezcan.».

En tal sentido, en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, la adquisición del pleno dominio cuando previamente se desmembró por título lucrativo constituye en realidad una única obligación tributaria, con un solo devengo, pero sí habrá dos momentos para exigir el pago: uno en el momento de la adquisición de la nuda propiedad y otro en el momento de la consolidación del pleno dominio.

Conforme a los preceptos transcritos, 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.

En efecto, cuando se produce la desmembración del dominio el usufructuario debe tributar por la adquisición del derecho real de usufructo, sobre la base del valor de dicho derecho. Por su parte, el nudo propietario debe tributar en ese momento por la adquisición de la nuda propiedad, sobre la base del valor correspondiente a aquella (diferencia entre el valor total de los bienes y el del usufructo constituido). Ahora bien, en la liquidación correspondiente al nudo propietario, para determinar el tipo medio efectivo de gravamen, se debe tener en cuenta el valor íntegro de los bienes adquiridos -no solo el que corresponda a la nuda propiedad-, aunque en esa liquidación, dicho tipo solo se aplicará al valor de la nuda propiedad. Es decir, en ese momento ya se determina el valor de los bienes y se calcula el tipo de gravamen que corresponde a la adquisición del pleno dominio de dichos bienes. Por tanto, en ese momento ya se puede determinar la cuota total correspondiente a la adquisición del pleno dominio, aunque en dicho momento el nudo propietario paga sólo una parte del impuesto, la correspondiente a la adquisición de la nuda propiedad.

Posteriormente, al producirse la extinción del usufructo se debe tributar por el derecho que en ese momento ingresa en su patrimonio al consolidarse el dominio, que es el correspondiente al del usufructo constituido anteriormente. En ese momento debe completar el pago del impuesto correspondiente a la adquisición del pleno dominio, mediante una liquidación en la que se toma como base el valor del usufructo determinado en el momento de su constitución, minorado, en su caso, en el resto de las reducciones cuando no se hubiesen agotado en la liquidación practicada por la adquisición de la nuda propiedad y con aplicación del tipo medio de gravamen que se calculó en aquel momento. Es decir, en el momento de la extinción del usufructo vitalicio, a efectos de la liquidación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, se mantiene el porcentaje sobre el valor de los bienes objeto del usufructo que le fue reconocido al usufructuario vitalicio en el momento de la constitución de dicho derecho y no el que pudiera corresponderle en el momento actual, que es irrelevante.

Por lo tanto, respecto a la cuestión de cuándo empezaría a contar el plazo de prescripción en caso de consolidación del dominio, este Centro Directivo entiende que lo que debe tenerse en cuenta es el momento de la extinción del usufructo, que es cuando nace el derecho y la posibilidad de exigir el Impuesto por dicha consolidación, atendiendo a las reglas especiales del artículo 51 del RISD.

A este respecto, el artículo 67 del RISD establece lo siguiente:

«Artículo 67. Plazos de presentación.

1. Los documentos o declaraciones se presentarán en los siguientes plazos:

a) Cuando se trate de adquisiciones por causa de muerte, incluidas las de los beneficiarios de contratos de seguro de vida, en el de seis meses, contados desde el día del fallecimiento del causante o desde aquel en que adquiera firmeza la declaración de fallecimiento.
(...)

Por otra parte, el artículo 66.a) de la LGT establece:

«Artículo 66. Plazos de prescripción.

Prescribirán a los cuatro años los siguientes derechos:

a) El derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.
(...).».

En consonancia con el anterior precepto, el artículo 67.1 de la LGT señala:

«Artículo 67. Cómputo de los plazos de prescripción.

1. El plazo de prescripción comenzará a contarse en los distintos casos a los que se refiere el artículo 66 de esta Ley conforme a las siguientes reglas:

En el caso a), desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración o autoliquidación.
(...).».

Por lo tanto, el plazo de prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria de la consolidación de dominio empezaría a contar seis meses después del fallecimiento del usufructuario, que es cuando se consolida el dominio, salvo que la presentación de la autoliquidación o de la declaración por la consolidación del dominio se realice de manera extemporánea, por cuanto que en tal caso entraría en juego el artículo 68.1.c) de la LGT que establece lo siguiente:

«Artículo 68.

1. El plazo de prescripción del derecho a que se refiere el párrafo a) del artículo 66 de esta Ley se interrumpe:

(...)

c) Por cualquier actuación fehaciente del obligado tributario conducente a la liquidación o autoliquidación de la deuda tributaria.».

En tal sentido, al haber dos momentos distintos para exigir la autoliquidación y pago de la obligación tributaria, cada uno de ellos es autónomo y tiene distintos momentos de inicio e interrupción de la prescripción.

Por lo tanto, este Centro Directivo considera que la consolidación de dominio no estaría prescrita por el simple hecho de estar prescrita la adquisición de la nuda propiedad, en tanto en cuanto no hubiera transcurrido el plazo de 4 años desde que se debía haber presentado la liquidación por la extinción del usufructo, por lo que el consultante deberá realizar una "simulación" de la liquidación que debiera haber hecho al adquirir la nuda propiedad y de esa simulación averiguar el tipo medio, las deducciones y demás elementos para poder liquidar actualmente la consolidación de dominio.

Por último, en cuanto a la consulta sobre si serían de aplicación todas las reducciones a que tenga derecho el contribuyente ya que no se aplicaron en la desmembración, resultará aplicable lo dispuesto en el párrafo segundo del artículo 51.2 del RISD, transcrita anteriormente, que determina que "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".

Conforme a este último precepto, no cabe aplicar todas las reducciones que no se aplicaron en la desmembración, sino -como se deduce del referido precepto-, tan solo el resto de la reducción a que se refiere el artículo 42 de este Reglamento cuando dicha reducción no se hubiese agotado en la liquidación practicada por la adquisición de la nuda propiedad -en este caso, la aplicada en la "simulación" de la liquidación que debiera haber hecho al adquirir la nuda propiedad.

Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria . (...)">>

De todo lo expuesto resulta lo siguiente:

1º.- En supuestos como el de autos nos hallamos ante un único hecho imponible y un solo devengo.

2º.- La aceptación de la herencia, gravada por un usufructo, acabará traduciéndose en dos liquidaciones en momentos distintos. O, si se prefiere, en una sola liquidación, sometida a dos estadios de efectividad.

3º.- El plazo de prescripción del derecho de la Administración a liquidar el fin del usufructo o, dicho en otros términos, a ejecutar la parte de la liquidación única derivada del fin del usufructo, empezará a computar con el fin o extinción de ese usufructo, sin que deba estarse a la fecha de fallecimiento del causante."

De todas las consideraciones expuestas, no puede sino estimarse el presente supuesto, sin poder apreciar la prescripción planteada respecto de la liquidación del usufructo, que en contra de lo sostenido por la codemandada y el TEARC en su resolución, no ha de empezar a computarse sino desde la extinción del usufructo, y no desde la fecha del fallecimiento del causante y desmembramiento del dominio.

SEXTO.- COSTAS.

De conformidad con el criterio del vencimiento objetivo mitigado del Art. 139.1 LJCA, y en atención a las circunstancias concretas del supuesto, incluido que la resolución anterior de esta Sala y sección y del TEAC, son coetáneas a la resolución impugnada, no procede condena en costas.

FALLO

La Sala acuerda

1.- Tener por **ALLANADA**a la administración demandada en los términos expuestos en el Fundamento Jurídico Cuarto de la presente resolución

2.- **ESTIMAR**el recurso contencioso contra la resolución del TEARC de 28 de junio de 2024, que estima la reclamación económico administrativa seguida contra la resolución desestimatoria del recurso de reposición interpuesto contra el acuerdo de liquidación dictado por la Delegación Territorial de Lleida de la Agència Tributària de Catalunya en concepto de Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (en adelante, ISD). Cuantía: 600,15 euros. Liquidación: NUM000. Resolución: NUM001.

3.- **DEJAR SIN EFECTO**,dicha resolución del TEARC, con los efectos legales inherentes a dicha resolución

4.- No imponer las costas del presente recurso

Modo de impugnación:recurso de **CASACIÓN**,que se preparará ante este Órgano judicial, en el plazo de **TREINTA**días, contados desde el siguiente al de la notificación de la presente resolución, estando legitimados para ello quienes hayan sido parte en el proceso, o debieran haberlo sido, conforme a lo dispuesto en el art. 89.1 de la Ley Reguladora de la jurisdicción Contencioso-administrativa (LRJCA).

Se advierte a las partes que en el BOE nº 162, de 6 de julio de 2016, aparece publicado el Acuerdo de 20 de abril de 2016, de la Sala de Gobierno del Tribunal Supremo, sobre la extensión máxima y otras condiciones extrínsecas de los escritos procesales referidos al recurso de casación.

Además, se debe constituir en la Cuenta de Depósitos y Consignaciones de éste Órgano judicial y acreditar debidamente, el depósito de 50 euros a que se refiere la DA 15^a de la Ley Orgánica del Poder Judicial (LOPJ), del que están exentas aquellas personas que tengan reconocido el beneficio de justicia gratuita (art. 6.5 de la Ley 1/1996, de 10 de enero), y, en todo caso, el Ministerio Fiscal, el Estado, las Comunidades Autónomas, las entidades locales y los organismos autónomos dependientes de ellos, de acuerdo con la citada DA 15^a.5 LOPJ.

Sin estos requisitos no se admitirá la impugnación.

Puede consultar el estado de su expediente en el área privada de seujudicial.gencat.cat

Los interesados quedan informados de que sus datos personales han sido incorporados al fichero de asuntos de esta Oficina Judicial, donde se conservarán con carácter de confidencial, bajo la salvaguarda y responsabilidad de la misma, dónde serán tratados con la máxima diligencia.

Quedan informados de que los datos contenidos en estos documentos son reservados o confidenciales y que el tratamiento que pueda hacerse de los mismos, queda sometido a la legalidad vigente.

Los datos personales que las partes conozcan a través del proceso deberán ser tratados por éstas de conformidad con la normativa general de protección de datos. Esta obligación incumbe a los profesionales que representan y asisten a las partes, así como a cualquier otro que intervenga en el procedimiento.

El uso ilegítimo de los mismos, podrá dar lugar a las responsabilidades establecidas legalmente. En relación con el tratamiento de datos con fines jurisdiccionales, los derechos de información, acceso, rectificación, supresión, oposición y limitación se tramitarán conforme a las normas que resulten de aplicación en el proceso en que los datos fueron recabados. Estos derechos deberán ejercitarse ante el órgano judicial u oficina judicial en el que se tramita el procedimiento, y las peticiones deberán resolverse por quien tenga la competencia atribuida en la normativa orgánica y procesal.

Todo ello conforme a lo previsto en el Reglamento EU 2016/679 del Parlamento Europeo y del Consejo, en la Ley Orgánica 3/2018, de 6 de diciembre, de protección de datos personales y garantía de los derechos digitales y en el Capítulo I Bis, del Título III del Libro III de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial.

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