

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE GALICIA
Sentencia n.º 545/2025 de 15 de julio de 2025
Sala de lo Contencioso-Administrativo
Recurso n.º 15659/2024

SUMARIO:

ISD. Normas especiales. Derechos reales y consolidación de dominio. Extinción del usufructo. En este caso, se recurre la liquidación por el concepto "mortis causa", con motivo de la consolidación de dominio producida tras el fallecimiento de la usufructuaria, el 9 de mayo de 2020. El causante del que deriva el desmembramiento había fallecido el día 9 de noviembre de 2007. La recurrente, que era la nuda propietaria e hija de la usufructuaria, alega lo siguiente: (i) la prescripción del derecho a liquidar la consolidación del dominio; (ii) la aplicación de las reducciones y bonificaciones pendientes, por vivienda habitual y por parentesco por base imponible insuficiente; y (iii) y que no se puede aplicar la liquidación de la consolidación del dominio sobre saldos de cuentas corrientes inexistentes en el momento de la extinción del usufructo. Respecto a la primera cuestión, recuerda el Tribunal que no se puede iniciar el plazo para determinar la deuda tributaria que corresponde abonar al nudo propietario cuando consolida el dominio, sino desde el momento en que se produce el hecho que genera la extinción del usufructo, como ha sido en este caso, el fallecimiento de la usufructuaria, madre de la actora. En relación a la segunda, la actora ni puede aplicar la reducción vigente en el momento de la consolidación, y además, en la autoliquidación presentada con motivo del fallecimiento de su padre, cuando adquirió la nuda propiedad, ya hizo uso de la cantidad que le correspondía por las reducciones. Por último, en cuanto a que no se puede aplicar la consolidación de dominio sobre saldos de cuentas corrientes inexistentes, no debe olvidarse que nos encontramos ante una liquidación diferida que respecto del usufructo no será exigible sino al tiempo de la consolidación del pleno dominio. Ello determina que la tributación de la consolidación de dominio será igualmente operativa, aunque recaiga sobre bienes que ya no existan en el momento de la consolidación, pero sobre los cuales sí se adquirió la nuda propiedad. [Vid, STS de 23 de julio de 2020, recurso n.º 2391/2019 y STS de 16 de febrero de 2024, recurso n.º 8674/2022].

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE GALICIA

SENTENCIA

Tribunal Superior de Justicia de Galicia
Sala de lo Contencioso-Administrativo
Sección Cuarta
PLAZA GALICIA S/N

Correo electrónico: sala4.contenciosoadministrativo.tsxg@xustiza.gal

N.I.G.: 15030 33 3 2024 0001386

Procedimiento: PO PROCEDIMIENTO ORDINARIO 0015659 /2024 /

Sobre: ADMINISTRACION TRIBUTARIA Y FINANCIERA

De D./ña. Custodia

ABOGADO JOSE MANUEL SECO VEIGA

PROCURADOR D./D^a. MARIA DEL CARMEN VAZQUEZ MENDEZ

Contra D./D^a. TRIBUNAL ECONOMICO-ADMINISTRATIVO REGIONAL DE GALICIA, CONSELLERIA DE FACENDA

ABOGADO ABOGADO DEL ESTADO, LETRADO DE LA COMUNIDAD

PROCURADOR D./D^a. ,

PONENTE: Dña. MARIA DOLORES RIVERA FRADE-PRESIDENTA

La Sección 004 de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia ha pronunciado la siguiente

SENTENCIA

Ilmos./as. Sres./as. D./D.^a

D.^a MARIA DOLORES RIVERA FRADE -PDTA.

Síguenos en...



D. FERNANDO FERNANDEZ LEICEAGA

D.ª MARIA DEL CARMEN NUÑEZ FIAÑO

En A CORUÑA, a quince de julio de dos mil veinticinco

En el recurso contencioso-administrativo número PO 15659/2024 interpuesto por Dña. Custodia, representada por la procuradora Dña. MARIA DEL CARMEN VAZQUEZ MENDEZ, bajo la dirección letrada de D. JOSE MANUEL SECO VEIGA, contra la [Resolución del Tribunal Económico-administrativo Regional de Galicia de fecha 28 de junio de 2024](#) que desestima la reclamación económico-administrativa NUM000 promovida contra el acuerdo de la Oficina liquidadora de Ferrol (A Coruña) de la Axencia Tributaria de Galicia (ATRIGA) que practicó liquidación por el concepto de Sucesiones del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, con motivo de la consolidación de dominio producida tras el fallecimiento de la usufructuaria Doña Apolonia el 9 de mayo de 2020, siendo el causante Don Luis, fallecido el día 9 de noviembre de 2007.

Es parte la Administración demandada TRIBUNAL ECONOMICO-ADMINISTRATIVO REGIONAL DE GALICIA, representada por el ABOGADO DEL ESTADO, es parte codemandada la CONSELLERIA DE FACENDA representada por el LETRADO DE LA XUNTA DE GALICIA.

Es ponente la Ilma. Sra. Dña. MARIA DOLORES RIVERA FRADE, quien expresa el parecer del Tribunal.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.-Admitido a trámite el presente recurso contencioso-administrativo, se practicaron las diligencias oportunas y, recibido el expediente, se dio traslado del mismo a la parte recurrente para deducir la oportuna demanda, lo que se hizo a medio de escrito en el que, en síntesis, tras exponer los hechos y fundamentos de Derecho que se estimaron pertinentes, se acabó suplicando que se dictase sentencia declarando no ajustada a Derecho la resolución impugnada en este procedimiento.

SEGUNDO.-Conferido traslado a la parte demandada, se solicitó la desestimación del recurso, de conformidad con los hechos y fundamentos de Derecho consignados en la contestación de la demanda.

TERCERO.-No habiéndose recibido el asunto a prueba y declarado concluso el debate escrito, quedaron las actuaciones sobre la mesa para resolver.

CUARTO.-En la sustanciación del recurso se han observado las prescripciones legales, siendo la cuantía del mismo indeterminada, no superior al importe de la liquidación impugnado.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.-Objeto del recurso contencioso-administrativo:

Doña Custodia interpone recurso contencioso-administrativo contra la Resolución del Tribunal Económico-administrativo Regional de Galicia de fecha 28 de junio de 2024 que desestima la reclamación económico-administrativa NUM000 promovida contra el acuerdo de la Oficina liquidadora de Ferrol (A Coruña) de la Axencia Tributaria de Galicia (ATRIGA) que practicó liquidación por el concepto de Sucesiones del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, con motivo de la consolidación de dominio producida tras el fallecimiento de la usufructuaria Doña Apolonia el 9 de mayo de 2020, siendo el causante Don Luis, fallecido el día 9 de noviembre de 2007.

El TEAR desestimó la reclamación presentada, y frente a su acuerdo, así como frente a la liquidación practicada, la parte actora expone en su demanda varios argumentos bajo una misma pretensión de declaración nulidad de pleno derecho, o en su caso, de la no conformidad a derecho de estos actos administrativos; argumentos que se pueden agrupar de la siguiente manera: (i) en primer lugar, alega la prescripción del derecho a liquidar la consolidación del dominio; (ii) en segundo lugar, invoca la aplicación de las reducciones y bonificaciones pendientes, por vivienda habitual, por base imponible insuficiente, y la reducción por parentesco; y (iii) en tercer lugar, alega que no se puede aplicar la consolidación de dominio sobre saldos de cuentas corrientes inexistentes.

SEGUNDO.-Sobre la prescripción de la acción para liquidar. Inexistencia:

En cuanto a la prescripción de la acción para liquidar la consolidación del dominio, la parte actora alega que la cuota fiscal a pagar por la consolidación dominical ya quedaba perfectamente determinada en el momento del devengo del impuesto, esto es, en el momento del fallecimiento de su padre, el día 9 de noviembre de 2007, por lo que, independientemente de que no hayan transcurrido 4 años desde el fallecimiento de usufructuario (madre de la actora), sí han transcurrido desde el fallecimiento de su padre.

Debemos de rechazar este motivo de impugnación por las razones que pasamos a exponer.

Conforme a lo dispuesto en el [artículo 26 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones](#), tanto la constitución como la extinción del derecho de usufructo deben de

Síguenos en...



tributar, y en particular, en la extinción del usufructo el impuesto se exigirá según el título de constitución, aplicando el tipo medio efectivo de gravamen correspondiente a la desmembración del dominio (apartado c) del artículo 26).

La obligación de tributar en tales casos también se recoge en el [artículo 51 del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre](#), por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (RLISD), cuando en su apartado 2º establece que:

"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".

Ese deber de tributación se extiende, incluso, al adquirente de la nuda propiedad en el supuesto de que el nudo propietario transmita su derecho, pues tal como dispone el artículo 51.3 del RLISD, en estos casos, con independencia de la liquidación que se gire al adquirente, al consolidarse el pleno dominio en la persona del nuevo nudo propietario se girará liquidación sobre el porcentaje del valor total de los bienes por el que no se le liquidó, aplicando la escala de gravamen correspondiente al título por el que se desmembró el dominio.

Por su parte, el [artículo 66 a\) de la LGT](#), establece que prescribirá a los cuatro años el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.

Tal como recuerda el [Tribunal Supremo en la sentencia de 27 de julio de 2020 \(ECLI:ES:TS:2020:2682\)](#), cuando se consolida el dominio por la muerte de la persona usufructuaria o finalización del plazo del derecho de usufructo, la persona nuda propietaria debe tributar por la diferencia entre el valor de la totalidad del bien y el valor del derecho de usufructo que incorpora a su patrimonio, dado que cuando adquirió la nuda propiedad tributó únicamente por el valor de la misma.

Es evidente que no se puede iniciar el plazo para determinar la deuda tributaria que corresponde abonar al nudo propietario cuando consolida la nuda propiedad, sino desde el momento en que se produce el hecho que genera la extinción del usufructo, como ha sido en este caso, el fallecimiento de la usufructuaria, madre de la actora. Y desde que este hecho tuvo lugar, el 9 de mayo de 2020, y más aún, desde que finalizó el plazo para la presentación de la autoliquidación por el sujeto pasivo del impuesto (artículo 67 del RLISD) hasta que se inició el procedimiento de comprobación tributaria que culminó con la liquidación practicada, en el mismo año 2020, no ha transcurrido el plazo de 4 años para entender prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.

Por todo ello este primer motivo de impugnación debe decaer.

TERCERO.-Sobre la aplicación de las bonificaciones fiscales:

En segundo lugar, la parte actora invoca la aplicación de las reducciones y bonificaciones pendientes, por vivienda habitual, por base imponible insuficiente, y la reducción por parentesco, queriendo ampararse en el [artículo 7 del Decreto Legislativo 1/2011, de 28 de julio](#), por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Galicia en materia de tributos cedidos por el Estado.

En efecto, el indicado precepto prevé unas reducciones de carácter objetivo, entre ellas una reducción por adquisición de vivienda habitual.

Ahora bien, como ha tenido ocasión de señalar el [Tribunal Supremo en la sentencia de 16 de febrero de 2024 \(ECLI:ES:TS:2024:890\)](#) 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, 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 tributarias 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.

Con base en esta doctrina, y teniendo en cuenta que el fallecimiento del padre de la actora, con motivo del cual adquirió la nuda propiedad de los bienes litigiosos, tuvo lugar en el año 2007, no serían aplicables las reducciones y demás beneficios fiscales previstos en el Decreto legislativo 1/2011; cuando además en el presente caso, la recurrente ya aplicó en la autoliquidación presentada en su día una reducción por vivienda habitual por importe de 33.250 €.

Por lo que se refiere a la reducción por parentesco, también consta que en su autoliquidación (año 2007) ha aplicado la reducción prevista en [artículo 20.2 de la Ley 29/1987](#), por importe de 15.956,87 €, agotándose, por tanto, en la liquidación practicada por la adquisición de la nuda propiedad, sin que quedase ningún exceso que pudiera aplicar cuando la consolidó en el año 2020 con motivo del fallecimiento de su madre.

Síguenos en...



La Ley 13/2015, de 24 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas, con entrada en vigor el día 1 de enero de 2016, modificó el [apartado Dos del artículo 6 del Decreto legislativo 1/2011, de 28 de julio](#), que aprobó el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Galicia en materia de tributos cedidos por el Estado.

Con esta reforma se elevó la reducción por parentesco en las adquisiciones por causa de muerte, para las adquisiciones por descendientes de 25 años o más, cónyuges, ascendientes y adoptantes, a la suma de 400.000 €.

Este precepto contempla una reducción tributaria que se corresponde con la prevista en la ley estatal, [Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, cuyo artículo 20.2](#) establece lo siguiente:

"En las adquisiciones "mortis causa", incluidas las de los beneficiarios de pólizas de seguros de vida, si la Comunidad Autónoma no hubiese regulado las reducciones a que se refiere el apartado anterior o no resultase aplicable a los sujetos pasivos la normativa propia de la Comunidad, se aplicarán las siguientes reducciones: a) La que corresponda de las incluidas en los grupos siguientes: (...) Grupo II: adquisiciones por descendientes y adoptados de veintiuno o más años, cónyuges, ascendientes y adoptantes, 15.956,87 euros".

Ahora bien, la actora en la autoliquidación presentada con motivo del fallecimiento de su padre, adquirió la nuda propiedad de los bienes litigiosos, e hizo uso de la cantidad que le correspondía por tal concepto (reducción por parentesco).

Por último, en cuanto a que no se puede aplicar la consolidación de dominio sobre saldos de cuentas corrientes inexistentes, no debemos olvidar -así lo conoce la actora pues así lo admite en su demanda, aunque lo haya sido para alegar una prescripción inexistente-, que nos encontramos ante una liquidación diferida que respecto del usufructo no será exigible sino al tiempo de la consolidación del pleno dominio.

Como dice el [Tribunal Supremo en la sentencia de 16 de febrero de 2024 \(ECLI:ES:TS:2024:890\)](#), ni hay dos hechos imponderables, ni hay dos devengos, sino un solo hecho imponderable 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. Ello determina que la tributación de la consolidación de dominio será igualmente operativa aunque recaiga sobre bienes que ya no existan en el momento de la consolidación, pero sobre los cuales sí se adquirió la nuda propiedad.

Po todo ello el recurso ha de ser desestimado.

CUARTO.-Sobre las costas:

Dispone el [artículo 139.1 de la Ley Jurisdiccional](#), en la redacción dada por la Ley 37/2011, de 11 de octubre, que, en primera o única instancia, el órgano jurisdiccional, al dictar sentencia, impondrá las costas a la parte que haya visto rechazadas todas sus pretensiones, salvo que aprecie y así lo razone, que el caso presentaba serias dudas de hecho o de derecho. A tal efecto, es de tener en cuenta lo dispuesto en el [artículo 394.1 de la Ley de Enjuiciamiento Civil](#), aplicable supletoriamente al presente proceso por imperativo de lo dispuesto en la [Disposición Final Primera de la Ley Reguladora](#) conforme al cual, para apreciar, a efectos de condena en costas, que el caso era jurídicamente dudoso se tendrá en cuenta la jurisprudencia recaída en casos similares.

Ante las dudas que genera el análisis y la solución que se da en esta sentencia a las cuestiones sometidas a debate, no procede hacer imposición de costas.

Por lo expuesto,

FALLAMOS:

Que debemos desestimar y desestimamos el recurso contencioso-administrativo interpuesto por Doña Custodia contra la Resolución del Tribunal Económico-administrativo Regional de Galicia de fecha 28 de junio de 2024 que desestima la reclamación económico-administrativa NUM000 promovida contra el acuerdo de la Oficina liquidadora de Ferrol (A Coruña) de la Axencia Tributaria de Galicia (ATRIGA) que practicó liquidación por el concepto de Sucesiones del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, con motivo de la consolidación de dominio producida tras el fallecimiento de la usufructuaria Doña Apolonia el 9 de mayo de 2020, siendo el causante Don Luis, fallecido el día 9 de noviembre de 2007.

Sin imposición de costas.

Notifíquese la presente sentencia a las partes, haciéndoles saber que contra ella puede interponerse recurso de casación ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo. Si el recurso de casación se fundare en infracción de normas emanadas de la Comunidad Autónoma, el recurso se interpondrá ante la Sección especial de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, prevista en el [artículo 86.3 LJCA](#).

Síguenos en...



En ambos casos, el recurso habrá de prepararse ante la Sala de instancia en el plazo de treinta días, contados desde el siguiente al de la notificación de la resolución que se recurre, y se hará en escrito en el que, dando cumplimiento a los requisitos del [artículo 89 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa](#), se tome en consideración lo dispuesto en el punto III del Acuerdo de la Sala de Gobierno del Tribunal Supremo de fecha 20 de abril de 2016, sobre extensión máxima y otras condiciones extrínsecas de los escritos procesales referidos al recurso de casación (B.O.E. del 6 de julio de 2016).

Así lo acordamos y firmamos.

La difusión del texto de esta resolución a partes no interesadas en el proceso en el que ha sido dictada sólo podrá llevarse a cabo previa disociación de los datos de carácter personal que los mismos contuvieran y con pleno respeto al derecho a la intimidad, a los derechos de las personas que requieran un especial deber de tutelar o a la garantía del anonimato de las víctimas o perjudicados, cuando proceda.

Los datos personales incluidos en esta resolución no podrán ser cedidos, ni comunicados con fines contrarios a las leyes.

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

Síguenos en...

