

Sentencia de 16 de febrero de 2024, núm. 261/2024
Tribunal Supremo, Sección 2ª, de lo Contencioso-Administrativo
Recurso núm. 8674/2022

Materia

Materia Fiscal. Impuesto sobre Sucesiones. Usufructo

Introducción

El Tribunal Supremo permite aplicar las deducciones y bonificaciones existentes al tiempo de desmembrarse el usufructo, con independencia de los cambios legislativos posteriores.

Normativa aplicable

[Artículo 26 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones \(LISD\)](#)

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:

a) El valor del usufructo temporal se reputará proporcional al valor total de los bienes, en razón del 2 por 100 por cada período de un año, sin exceder del 70 por 100.

En los usufructos vitalicios se estimará que el valor es igual al 70 por 100 del valor total de los bienes cuando el usufructuario cuente menos de veinte años, minorando a medida que aumenta la edad, en la proporción de un 1 por 100 menos por cada año más, con el límite mínimo del 10 por 100 del valor total.

El valor del derecho de nuda propiedad se computará por la diferencia entre el valor del usufructo y el valor total de los bienes. En los usufructos vitalicios que, a su vez, sean temporales, la nuda propiedad se valorará aplicando, de las reglas anteriores, aquella que le atribuya menor valor.

(...)

Antecedentes de hecho

En fecha 10 de junio de 2016, D. Jon presenta autoliquidación del Impuesto de Sucesiones por la consolidación del dominio por fallecimiento de su madre, que tenía la consideración de usufructuaria.

La Administración Tributaria entendió que aplicó incorrectamente las reglas de extinción del usufructo, dictando liquidación provisional en que aumentaba la cuota.

Conflicto/Controversia

El conflicto que subyace en el presente asunto consiste en determinar cuál es 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.

Iter cronológico/procesal

El *iter* cronológico del presente asunto es el que sigue:

- (i) En fecha 7 de septiembre de 2017, la Agencia Tributaria de las Islas Baleares dicta Acuerdo de liquidación por Impuesto de Sucesiones.
- (ii) Contra este, se interpone reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de las Islas Baleares (TEARIB).
- (iii) En fecha 12 de junio, el TEARIB dicta resolución acordando desestimar la reclamación.
- (iv) Frente a ella, se interpone recurso contencioso-administrativo ante el Tribunal Superior de Justicia de las Islas Baleares.
- (v) En fecha 4 de octubre de 2022, el TSJIB dicta sentencia estimando el recurso.
- (vi) Por último, la Comunidad Autónoma de las Islas Baleares interpone recurso de casación ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo.

Antecedentes procesales

El TSJ entendió que a la consolidación del pleno dominio debe aplicársele la normativa aplicable al tiempo del deceso del causante, incluyendo las deducciones y bonificaciones que la ley contemplare.

Fundamentos de Derecho

El Tribunal Supremo parte de los artículos 26 de la LISD y 51 del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. El problema acerca de cuál es la normativa aplicable en materia de deducciones y bonificaciones no se encuentra en dichos preceptos.

Así, dichos preceptos únicamente establecen que, si el usufructo se extingue por la muerte del usufructuario, consolidándose el pleno dominio en la persona del nudo propietario, y siempre que el dominio se hubiere desmembrado por título sucesorio, el nudo propietario será gravado por el valor del usufructo, en la constitución, por el tipo medio efectivo de gravamen aplicado en la adquisición de la nuda propiedad y con derecho a la práctica de las reducciones no agotadas.

El problema se plantea entonces cuando, con posterioridad, la normativa autonómica se modifica entre el momento de la desmembración y el de la consolidación.

Sin embargo, recuerda que, en el caso del usufructo, no existen dos hechos imponibles, puesto que al extinguirse el usufructo constituido éste no se transmite, sino que el nudo propietario consolida la plena propiedad.

Existiendo, por tanto, uno solo hecho imponible, el artículo 21 de la LISD entiende que la fecha del devengo determina las circunstancias relevantes para la configuración de la obligación tributaria. Todo ello con independencia de que, en el caso del usufructo, la exigibilidad del crédito tributario se difiera en el tiempo hasta su consolidación.

Por consiguiente, la norma tributaria que debe aplicarse en el momento de consolidación de la plena propiedad es la aplicable en el momento del fallecimiento del causante, sin que los cambios normativos posteriores, referente a bonificaciones o deducciones sobre la cuota tributaria, deban ser tenidos en cuenta a la hora de tributar.

En materia de costas, al no apreciarse mala fe ni temeridad, cada parte abonará las cuotas causadas a su instancia y las comunes por mitad.

Parte dispositiva

El Tribunal Supremo desestima el recurso de casación interpuesto.