

El TS se pronuncia sobre la normativa tributaria aplicable cuando el heredero adquiere la plena propiedad del bien por la extinción del derecho de usufructo que limitaba el dominio

La cuestión sometida a examen de la Sala consiste en determinar qué normativa es la aplicable a la liquidación del impuesto de sucesiones cuando se consolida el dominio de un bien por fallecimiento del usufructuario, y entre la desmembración del dominio por el usufructo constituido y su ulterior consolidación se produce un cambio normativo, dejando sin efecto los beneficios fiscales previstos en la normativa autonómica.

Declara el Tribunal que 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.

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección 2.ª

Sentencia 261/2024, de 16 de febrero de 2024

RECURSO DE CASACIÓN Núm: 8674/2022

Ponente Excmo. Sr. JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ

En Madrid, a 16 de febrero de 2024.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 8674/2022, interpuesto por la COMUNIDAD AUTÓNOMA DE LAS ISLAS BALEARES, representada y dirigida por el Letrado de sus servicios jurídicos, contra sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicias de las Islas Baleares, de fecha 4 de octubre de 2022, dictada en el recurso contencioso-administrativo núm. 595/2020, en el que se impugna la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional en Illes Balears de fecha 12 de junio de 2020, por la que se acuerda desestimar la reclamación económico-administrativa n.º NUM000, interpuesta contra el Acuerdo de liquidación provisional por Impuesto de Sucesiones dictado por el Administrador Tributario de la Agencia Tributaria de les Illes Balears (ATIB) en fecha 7 de septiembre de 2017 con número de identificación del documento NUM001 derivado del Expediente NUM002 y con deuda a ingresar por importe de 8.794,44€, y la referida liquidación por el Impuesto de Sucesiones.

Se han personado en este recurso como partes recurridas, la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, con la representación que le es propia y don Jon, representado por la procuradora de los tribunales doña María Isabel Juan Danús, bajo la dirección letrada de don Alejandro Campo Zafra.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. José Antonio Montero Fernández.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO. Resolución recurrida en casación.

En el recurso contencioso-administrativo núm. 595/2020 la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicias de las Islas Baleares, con fecha 4 de octubre de 2022, dictó sentencia cuyo fallo es del siguiente tenor literal:

" FALLAMOS:

PRIMERO: ESTIMAMOS el recurso contencioso.

SEGUNDO: ANULAMOS el acto administrativo impugnado por ser disconforme a la legalidad del ordenamiento jurídico.

TERCERO: CONDENAMOS a la Administración tributaria autonómica a que proceda a la devolución de la suma abonada por el recurrente como consecuencia de la liquidación anulada, con más los intereses legales devengados, desde la fecha de su efectivo pago.

CUARTO: Sin costas".

SEGUNDO. Preparación del recurso de casación.

Contra dicha sentencia preparo la representación procesal de la COMUNIDAD AUTÓNOMA DE LAS ISLAS BALEARES recurso de casación que por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de las Islas Baleares tuvo por preparado mediante Auto de 29 de noviembre de 2022, que, al tiempo, ordeno remitir las actuaciones al Tribunal Supremo, previo emplazamiento a las partes.

TERCERO. Admisión del recurso.

Recibidas las actuaciones y personadas las partes, la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, con fecha 17 de mayo de 2023, dictó Auto precisando que:

"[...] 2.º) Las cuestiones que presentan interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consisten en:

2.1. Determinar cuál sea 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.

2.2. En concreto, clarificar 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.

2.3. Determinar específicamente si la previsión que hace la LISD de aplicar el "tipo medio efectivo de gravamen correspondiente a la desmembración del dominio" ha de entenderse actualmente referida solo al tipo de gravamen resultante de la tarifa o bien puede comprender al resto de los elementos cuantitativos del impuesto, calculándose en función de la relación entre la cuota líquida efectivamente pagada y la base imponible teórica en la adquisición de la nuda propiedad.

3.º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:

3.1. Los artículos 8 d), 10 y 14 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT).

3.2. El artículo 26 de la Ley 29/87, de 18 de diciembre, del Impuesto de Sucesiones y Donaciones (LISD).

3.3. 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 (RISD).

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA. [...]"

CUARTO. Interposición del recurso de casación.

Recibidas las actuaciones en esta Sección Segunda, la representación procesal de la COMUNIDAD AUTÓNOMA DE LAS ISLAS BALEARES interpuso recurso de casación mediante escrito en el que termina suplicando a la Sala que "... en su día, dicte SENTENCIA por la que - fijando la doctrina jurisprudencial correspondiente (respecto de las cuestiones de interés casacional objetivo de caso) en el sentido interesado en el presente escrito - ESTIME el Recurso de Casación y anule y revoque, con todas sus consecuencias, la Sentencia recurrida".

QUINTO. Oposición al recurso de casación.

La representación procesal de don Jon se opuso al recurso de casación interpuesto de contrario y suplica en su escrito a la Sala que "... en su día, dicte SENTENCIA por la que - fijando la doctrina jurisprudencial correspondiente (respecto de las cuestiones de interés casacional objetivo de caso) en el sentido interesado en el presente escrito- DESESTIME el Recurso de Casación y confirme la Sentencia impugnada, con expresa imposición de costas a la Administración".

SEXTO. Escrito de abstención.

La ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO en el traslado que le fue conferido para formular oposición al recurso de casación interpuesto de contrario, manifestó que se abstiene de formular dicha oposición.

SÉPTIMO. Señalamiento para deliberación del recurso.

Evacuados los trámites y de conformidad con lo previsto en el art. 92.6 de la LJCA, al considerar innecesaria la celebración de vista pública, se declararon conclusas las actuaciones, señalándose para votación y fallo del recurso el día 13 de febrero de 2024, en cuya fecha han tenido lugar dichos actos procesales.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. Hechos relevantes.

Recoge el auto de admisión aquellas circunstancias más relevantes para decidir la admisión del recurso de casación y enjuiciar el conflicto suscitado. Siguiendo dicho relato cabe destacar lo siguiente:

1.º D. Jon presentó el 10 de junio de 2016 autoliquidación del Impuesto de Sucesiones, por la consolidación del dominio por fallecimiento del usufructuario, sobre todos los bienes de la herencia de su madre e ingresó la cantidad de 436'69 euros.

2.º El 3 de agosto de 2017, la Administración Tributaria de la Comunidad Autónoma de las Islas Baleares (en adelante ATIB) notificó al D. Jon propuesta de liquidación provisional, porque había aplicado incorrectamente las reglas de extinción del usufructo previstas en el artículo 26 c) de la LISD, con el resultado de una cuota a ingresar de 8.515'36 euros, más intereses de demora. Rechazadas las alegaciones presentadas, ATIB dictó acuerdo de liquidación provisional el 7 de septiembre de 2017.

3.º Interpuesta reclamación económico-administrativa el 12 de diciembre de 2017, fue desestimada mediante Resolución del TEAR de las Islas Baleares de 12 de junio de 2020.

4.º El contribuyente interpuso recurso contencioso administrativo el 13 de octubre de 2020, que fue estimado por sentencia de 4 de octubre de 2022, dictada por la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de las Islas Baleares, en el procedimiento n.º 595/2020.

La ratio decidendi de la sentencia sobre este particular se contiene en el Fundamento de Derecho Cuarto con el siguiente tenor literal:

"La Sala concuerda el argumento de la recurrente. En efecto, 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, sólo 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.

Nos conduce a esa conclusión el hecho de 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 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."

SEGUNDO. Posición de las partes.

La parte recurrente después de detallar las circunstancias del caso y hacer un recorrido analítico sobre la normativa aplicable, desarrolla su opinión sobre las tres cuestiones de interés casacional formuladas en el auto de admisión.

Sobre la primera de las cuestiones considera, interpretando el artículo 26. c) de la LISD, que en el momento de la extinción del usufructo, se exigirá el impuesto según el título de constitución y aplicando el tipo medio de gravamen correspondiente (precisamente) al momento/tiempo de desmembración del dominio (fecha de fallecimiento del causante), siendo la normativa tributaria que regula la extinción del usufructo y consolidación del dominio la vigente en el tiempo de desmembramiento del dominio.

Aborda la recurrente la segunda cuestión haciendo un estudio de la legislación por la que se delega competencias respecto del impuesto que nos ocupa a las Comunidades Autónomas, Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de Cesión de Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y de Medidas Fiscales Complementarias, en relación con la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, que autoriza a establecer "deducciones o bonificaciones" de la cuota a las Comunidades Autónomas, con cita 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, en concreto su artículo 19 estableció una deducción autonómica respecto de las adquisiciones en favor de sujetos incluidos en los Grupos I y II de parentesco, *"De entre las posibilidades que ofrece al legislador autonómico el ordenamiento jurídico vigente -y una vez descartados otros instrumentos por razones técnicas o jurídicas, según los casos, tales como la modificación de los tramos y/o tipos de la escala de gravamen o la generalización a los grupos I y II de una bonificación próxima al cien por cien en la cuota del impuesto-, se ha optado por la configuración de una deducción que permita la tributación a un tipo de gravamen fijo para dichos colectivos, sin perjuicio del mantenimiento de la bonificación del 99 por 100 para los sujetos pasivos integrados en el primero de dichos grupos"*.

Recuerda la parte recurrente, siguiendo la doctrina jurisprudencial, que ha de tenerse en este tipo de beneficios su carácter teleológico que los hace esencialmente temporales y aleatorios como vinculados a su fin absolutamente contingente cuya vigencia puede perderse cuando el legislador lo determine. La deducción del artículo 19 de la Ley 22/2006, vinculada a la coyuntura económica y social del entorno en que se produjo, al cambiar estos se derogó la misma por la Ley balear 12/2015,

de 29 de diciembre, Disposición Derogatoria única y la Disposición Final Segunda de la Ley 12/2015, de 29 de diciembre, punto 17, se reguló la nueva escala de gravamen aplicable al Impuesto de Sucesiones y Donaciones. Todo lo cual le hace concluir que:

Las normas tributarias distinguen perfectamente cual es la naturaleza de las reducciones (aplicables únicamente a la base imponible del tributo) de la naturaleza de las deducciones o bonificaciones que - en esencia - sólo se aplican a la cuota tributaria.

Así pues, la reducción sirve para minorar la base imponible del impuesto sobre la que luego se aplicará el tipo impositivo o gravamen correspondiente.

Por su parte, las deducciones y/o bonificaciones se descuentan de la cuota íntegra y no intervienen sobre el tipo impositivo o el gravamen de que se trate.

A la vista de esas diferencias y de la evolución normativa que ha experimentado la regulación del Impuesto de Sucesiones desde la entrada en vigor de la LISD (Ley 29/1987, de 18 diciembre) y de su Reglamento (aprobado por el R. Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre) resulta que se ha puesto de manifiesto que:

- A pesar de las novedades que supuso la cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas (iniciada por la Ley 14/1996, de 30 diciembre, y la ulterior Ley 21/2001, de 27 de diciembre) resulta acreditado que, las diferentes modificaciones acordadas para adecuar la normativa estatal del Impuesto de Sucesiones y Donaciones a la nueva situación, no han necesitado de la modificación del artículo 26 de la LISD ni de los artículos 42 y 51 del Reglamento de la LISD, *que siguen invariables desde su entrada en vigor.*

- Esa constancia y durabilidad en su vigencia demuestra que lo allí regulado no se ha visto afectado por la capacidad normativa atribuida a las Comunidades Autónomas y que, por tanto, en la extinción del usufructo se seguirá exigiendo el impuesto según su título de constitución y aplicando el tipo medio efectivo de gravamen - para obtener la base imponible - correspondiente al momento de la desmembración del dominio - que es inmutable a partir de dicho momento - sin perjuicio de aplicar las reducciones a que expresamente se refiere el artículo 51, en relación con el artículo 42, del Reglamento de la LISD, *o las que estén en vigor en la Comunidad Autónoma.*

- Sin embargo, al no contener ninguna referencia - dichos artículos - a las deducciones y bonificaciones de la cuota tributaria vigentes en el momento de desmembración del dominio, cabe entender - precisamente por su naturaleza de beneficios fiscales de naturaleza esencialmente eventual y aleatoria vinculada a determinados fines y coyunturas periódicas existentes en un momento temporal determinado - que éstas sólo serán aplicables cuando estén vigentes en el momento en que se produzca la extinción del usufructo y consolidación del dominio.

En consecuencia, 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 del Reglamento cuando la misma no se hubiese agotado en la liquidación practicada por la adquisición de la nuda propiedad, y con aplicación de mismo tipo medio efectivo de gravamen correspondiente al momento del desmembramiento de la propiedad sin que, dicha referencia al momento de desmembramiento del dominio, sea aplicable sin embargo - al no prever la norma - a las deducciones o bonificaciones que hayan podido establecerse y que deberán estar vigentes - para poderse aplicar - en el momento de extinción del usufructo. Sin que quepa admitir la analogía, art. 14 de la LGT. Por tanto, al no estar vigente el beneficio fiscal no cabe su aplicación al no preverse un régimen transitorio que así lo autorice.

Por último, sobre la tercera cuestión, dado que el art. 51.2 del Reglamento sólo hace referencia a las reducciones del artículo 42 del RLISD, sin que pudiera tener en el momento de su aprobación la

evolución legislativa, ni la cesión realizada a las Comunidades Autónomas, y cuando el legislador estatal ha procedido a adaptar la normativa del Impuesto a la nueva situación (Ley 14/1996, de 30 de diciembre, y Ley 21/2001, de 17 diciembre) no consideró necesaria la modificación del artículo 26 de la LISD ni de los artículos 42 a 51 del RLISD que lo desarrollan ni añadir nada respecto de bonificaciones y/o deducciones de la cuota para este supuesto. Del mismo modo, cuando en el artículo 26. c), de la LISD, se menciona el tipo medio efectivo de gravamen, resulta que éste no puede ser sino el que resulte de los tipos de gravamen de la tarifa vigente en el momento de desmembramiento del dominio, en cuanto que el propio artículo así lo petrifica al referirse - el artículo 26. a), párrafo último - a que se efectuará la liquidación teniendo en cuenta el valor correspondiente a la nuda propiedad, minorado, en su caso, por el importe de las reducciones a que tenga derecho el contribuyente y con aplicación del tipo medio de gravamen correspondiente al valor íntegro de los bienes, en relación con el tipo de gravamen de la tarifa vigente en el momento de desmembración del dominio sin comprender ni incluir ninguno de los demás elementos cuantitativos del impuesto ni calcularse en función de una supuesta relación entre la cuota líquida efectivamente pagada y la base imponible teórica de la adquisición de la nuda propiedad.

La parte recurrida se opone al criterio manifestado por la parte recurrente y aspira a que se confirme la sentencia impugnada.

Coincide con la parte recurrida de que conforme a lo establecido los artículo 26.c) de la LISD y 51.2 del Reglamento ISD, la normativa tributaria que debe aplicarse en el momento de la extinción del usufructo es aquella vigente en el tiempo de desmembramiento del dominio, pues 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, con un solo devengo diferido en el tiempo, como lo pone de manifiesto numerosas sentencias y es el criterio de la DGT; aunque disiente de la recurrente respecto de su alcance, pues considera que abarca no sólo al valor de los bienes y al cálculo del tipo medio de gravamen a aplicar, sino también para la práctica de la totalidad de la liquidación, incluyendo deducciones y bonificaciones.

Para la parte recurrida la segunda de las cuestiones ha sido aclarada por la DGT y por los organismos semejantes de las Comunidades Autónomas, que en numerosas consultas se han decantado por la tesis recogida en la sentencia de instancia. Al efecto cita y reproduce lo siguiente:

" CONSULTAVINCULANTE V2386-16, DE 31/5/2016, señaló expresamente que " El impuesto se aplicará sobre el porcentaje que no se liquidó en el momento de adquirirse la nuda propiedad, de acuerdo con la normativa existente en el momento de la desmembración del dominio en lo que respecta a la tarifa (tipo medio de gravamen), reducciones y bonificaciones aplicables y ello con independencia de la evolución que dicha normativa haya podido experimentar con posterioridad.

CONSULTA-CRITERIO CRI0001-17 de la DIRECCIÓN GENERAL DETRIBUTOS de la GENERALITAT DE VALENCIA, se plantea precisamente la "APLICACIÓN DE LAS BONIFICACIONES EN EL CASO DE CONSOLIDACIÓN DEL DOMINIO POR EXTINCIÓN DE USUFRUCTO EN EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES", y la conclusión no puede ser más clara y rotunda: "*..este Centro Directivo concluye que, tanto las reducciones como las bonificaciones aplicables en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones para el caso de extinción, por fallecimiento del usufructuario o por terminación de su vigencia temporal, del usufructo constituido por actos mortis causa o por negocios jurídicos gratuitos e inter vivos, serán los vigentes en el momento de la desmembración del dominio, al adquirirse la nuda propiedad "*.

CONSULTA CTE 04-15-S de la COMUNIDAD DE MARID, en relación con la misma cuestión se llega a la siguiente conclusión:

"La consolidación del dominio debe tributar por el mismo concepto (adquisición lucrativa inter vivos) por el que tributó la donación de la nuda propiedad, y aplicando la normativa que estuviera vigente en aquel momento (*por eso se tiene en cuenta el tipo medio efectivo resultante de la aplicación de las normas entonces vigentes al valor total de los bienes donados*).

En dicha consolidación resultará de aplicación, si fue aplicable en el momento de efectuarse la donación de la nuda propiedad, la bonificación del 99% *de la cuota establecida por la Comunidad de Madrid*".

CONSULTA 9-2020 de la DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS de la Consejería de Hacienda, Industria y Energía, de la JUNTA DE ANDALUCÍA, se rechaza, en la consolidación del pleno dominio, la aplicación de una bonificación que estaba vigente en ese momento pero no el momento del desmembramiento, con el siguiente razonamiento:

" En nuestro caso, el consultante que adquiere primero la nuda propiedad como consecuencia del fallecimiento de su padre en 2012 y más tarde consolida el dominio por extinción del usufructo como consecuencia del fallecimiento de su madre en diciembre de 2019, no realiza una primera adquisición del primer causante y una segunda del usufructuario, sino una sola adquisición, con un solo devengo, aunque en parte diferido en el tiempo, por lo que al producirse la desmembración antes de la entrada en vigor del Decreto Ley 1/2019, no procede aplicar la bonificación del 99 por 100 a la cuota tributaria resultante de la consolidación del pleno dominio ".

"No procede la aplicación de la bonificación en cuota regulada en el artículo 33 bis del Decreto Legislativo 1/2018 *cuando se produzca la desmembración del pleno dominio con anterioridad a la entrada en vigor del Decreto-Ley 1/2019, de 9 de abril ya que en estos casos, se produce una sola adquisición con un solo devengo diferido en el tiempo* ".

Todo lo cual le hace concluir que los cambios normativos referentes a posibles bonificaciones o deducciones, posteriores al momento del desmembramiento de la titularidad del dominio, no deben tenerse en cuenta para determinar la tributación definitiva por la consolidación de dicho dominio, con total independencia de las finalidades específicas de tales modificaciones relativas a beneficios fiscales, de las coyunturas socio/económicas de cada momento.

Sobre la tercera de las cuestiones asume el criterio manifestado por la Generalitat de Valencia, reproduciendo en los siguientes términos la Consulta-Criterio CRI0001-17 de su DGT:

" Dados los cambios operados en los últimos años en la normativa que regula el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, así como las modificaciones operadas en los beneficios fiscales de carácter autonómico por razón del parentesco, resulta conveniente analizar el caso concreto de la extinción, por fallecimiento del usufructuario *o por terminación de su vigencia temporal, del usufructo constituido por actos mortis causa o por negocios jurídicos gratuitos e inter vivos*",...

*"Con carácter general, a la hora de aplicar las reducciones y bonificaciones del impuesto al que nos referimos, debemos atender al momento en que se produce el devengo del mismo para determinar la cuantía y condiciones en que se pueden aplicar dichos beneficios fiscales. *De este modo, la fecha de fallecimiento del causante en las sucesiones y el momento en que se lleva a cabo la donación en las transmisiones inter vivos, serán determinantes para calcular el importe a ingresar en la autoliquidación que se presente.*

No obstante lo anterior, existen casos controvertidos, como el que se analiza en el presente documento, en los que no resulta fácil determinar cuáles son las reducciones y bonificaciones aplicables: si las vigentes en el momento en que se produce la desmembración del dominio o las vigentes en el momento en que se produce la consolidación del pleno dominio en el nudo propietario por la extinción del usufructo "

*"En cuanto a las bonificaciones aplicables a la hora de liquidar el impuesto por la consolidación del dominio, resulta más complejo determinar, a la hora de regular este supuesto, si son de aplicación las bonificaciones vigentes en el momento de la desmembración o las vigentes en el momento posterior en que se consolida el dominio.

La dificultad estriba en el silencio que se guarda en el artículo 51 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en relación con las bonificaciones, a diferencia de lo que ocurre con las reducciones que sí están citadas expresamente. El origen de este silencio es evidente, puesto que en el año 1991, fecha de aprobación del Reglamento, la normativa del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones no contemplaba ninguna bonificación sobre la cuota. Además, en la normativa de la Generalitat que regula las bonificaciones autonómicas en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones tampoco existe mención específica sobre cuál es la regulación a la que debe atenderse: la prevista en el momento de la desmembración o la prevista en el momento de la consolidación del dominio.

* Para el análisis del supuesto, imperativamente debe partirse de la redacción actual de la letra "c" del artículo 26 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. De conformidad con esta letra, en el momento en que se produce la consolidación del dominio en el nudo propietario -ya sea por extinguirse el usufructo por el cumplimiento del plazo previsto, ya sea por la muerte del usufructuario-, al nudo propietario se le "exigirá el impuesto según el título de constitución, aplicando el tipo medio efectivo de gravamen correspondiente a la desmembración del dominio".

Según el Diccionario de la Real Academia Española, "efectivo" es un adjetivo, cuya primera acepción significa "real y verdadero, en oposición a quimérico, dudoso o nominal".

Por consiguiente, la mención al "tipo medio efectivo de gravamen" hace referencia a la exacción real y verdadera, esto es, a la cuantía satisfecha e ingresada por el contribuyente, una vez liquidado el impuesto y tenido en cuenta todos los elementos cuantificadores de la deuda tributaria, beneficios fiscales incluidos.

Por otra parte, hay que tener presente que el artículo 51 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones indica que "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".

Tanto la Ley del Impuesto de Sucesiones y Donaciones, como el Reglamento del impuesto, definen la cuota tributaria como aquella resultante de aplicar a la "cuota íntegra el coeficiente multiplicador en función de la cuantía de los tramos del patrimonio preexistente" (véase artículo 22 de la ley). Es decir, el concepto regulado en la normativa del impuesto no es acorde con el concepto de "cuota tributaria" que, en el estado actual de la ciencia jurídicotributaria, recoge la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Así:

- a) El artículo 56 de la Ley General Tributaria regula la cuota tributaria. Este concepto genérico, a su vez, contempla varias especies: cuota íntegra, cuota líquida y cuota diferencial.
- b) La cuota íntegra es el resultado de aplicar el tipo de gravamen a la base liquidable.
- c) La cuota líquida es el resultado de aplicar sobre la cuota íntegra las deducciones, bonificaciones, adiciones o coeficientes previstos, en su caso, en la ley de cada tributo.
- d) La cuota diferencial es el resultado de minorar la cuota líquida en el importe de las deducciones, pagos fraccionados, retenciones, ingresos a cuenta y cuotas, conforme a la normativa de cada tributo.

Por consiguiente, la "cuota tributaria" prevista en la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones corresponde al concepto de "cuota líquida" mencionado en la Ley General Tributaria.

Partiendo de lo dicho hasta aquí, es factible realizar una labor hermenéutica que sea armónica e integradora de lo anterior. Así, cabe entender:

I. La base liquidable teórica del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, es decir, aquella para cuya determinación se haya tomado en cuenta el valor íntegro de los bienes, es la que resulta de aplicar sobre la base imponible teórica (que lógicamente, es aquella que tiene en cuenta el valor íntegro de los bienes) las reducciones correspondientes

II. La cuota íntegra es el resultado de aplicar la escala de gravamen sobre la base liquidable teórica.

III. La cuota líquida es el resultado de aplicar sobre la cuota íntegra el coeficiente multiplicador y, en su caso, las bonificaciones sobre la cuota.

IV. El "tipo medio efectivo de gravamen" es aquel que se calcula dividiendo la cuota líquida del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, correspondiente a una base liquidable teórica, por esta misma base y multiplicando el cociente por 100, expresando el resultado con inclusión de hasta dos decimales.

Esta interpretación determina que, en la consolidación del dominio, los beneficios fiscales aplicables (en este caso, reducción sobre la base imponible y bonificaciones sobre la cuota) son los vigentes en el momento de la desmembración del dominio, ya que no tendría razón de ser un tratamiento dispar de los beneficios fiscales según sean una reducción o una bonificación.

Esta interpretación, también es ventajosa, en cuanto el contribuyente es conocedor del importe que tendrá que satisfacer con posterioridad, al consolidar el dominio, disminuyéndose así la incertidumbre respecto a la situación tributaria que pueda haber en un futuro. No parece lógico que la tributación de una situación que necesariamente se va a producir, como es la consolidación del dominio, quede a expensas del entorno tributario de ese momento futuro, siendo razonable proceder a calcular ya en el momento inicial el importe total a satisfacer por la adquisición, si bien solamente se satisfaga cada porción de la cuota en el momento en que efectivamente se lleve a cabo la adquisición de cada derecho (nuda propiedad primero y derecho de usufructo en un futuro).

Por último mencionar, que esta misma interpretación es la seguida por la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda y Función Pública..."

Lo cual le lleva a defender a la parte recurrida que la respuesta a la tercera cuestión planteada que "tipo medio efectivo de gravamen correspondiente a la desmembración del dominio", no solo se refiere al tipo de gravamen resultante de la tarifa sino que comprende también al resto de los elementos cuantitativos del impuesto (incluidas bonificaciones y deducciones) y debe calcularse en función de la relación entre la cuota líquida efectivamente pagada y la base imponible teórica en la adquisición de la nuda propiedad. El artículo 51.2 RISD no especifica si dicha cuota "tributaria" deba ser la "íntegra" que es al que resulta de aplicar la tarifa, o la "líquida" que es la que resulta tras aplicar bonificaciones o deducciones, y el artículo 23 de la LISD que regula la "Deducción por doble imposición internacional" también se refiere a la aplicación del "tipo medio efectivo" de este impuesto, y no tendría ningún sentido que para calcular el importe a deducir para evitar la doble imposición se tomara el resultado de aplicar el tipo medio resultante de aplicar la tarifa al valor de los bienes heredados situados en el extranjero pero sin tener en cuenta posibles deducciones o bonificaciones aplicables sobre la cuota íntegra.

TERCERO. Juicio de la Sala.

Resulta confuso y contradictorio el discurso que acompaña la parte recurrente a su tesis. Así es, por un lado se nos dice que no es cuestionable que, a tenor del art. 26 de la LISD, se exija el impuesto conforme a la normativa tributaria vigente en el tiempo de desmembramiento del dominio, pero por otro se viene a defender que respecto de deducciones y bonificaciones, la normativa aplicable es la

vigente a la extinción del usufructo y consolidación del dominio, y al efecto realiza un análisis de si deducciones o bonificaciones deben comprenderse para determinar el tipo medio efectivo del gravamen, pues la norma estatal no se refiere a las mismas y por tanto, al no estar vigente, pues la norma comunitaria fue derogada con anterioridad, no es posible su aplicación.

El problema no está formulado con la claridad que la ocasión demandaba, una cosa es la determinación del tipo medio efectivo que debe aplicarse, y otra, es que una vez determinado el mismo, a continuación si es posible o no aplicar los beneficios fiscales previstos en las normas autonómicas, pues efectivamente una vez determinado el tipo medio efectivo debe aplicarse el mismo sobre la base liquidable y una vez obtenida la cuota tributaria, en principio, se debería aplicar sobre la misma la bonificación autonómica correspondiente, que determina finalmente la cuota a ingresar; lo cual resulta absolutamente pacífico, puesto que el tipo medio se calcula sobre la base liquidable de suerte que primero se aplican las reducciones, base liquidable que es teórica ya que se toma el valor del bien en pleno dominio, aunque sólo se reciba la nuda propiedad, los cálculos se realizan sobre el valor del bien en pleno dominio y se calcula el tipo de gravamen que hubiera correspondido si se recibiera el bien en pleno dominio, lo que nos indica que la tributación de la consolidación de dominio es una liquidación diferida en el tiempo, esto es, es la liquidación que le queda pendiente al nudo propietario cuando se produce el desmembramiento del dominio, de donde se colige, sin dificultad, que estamos ante una única transmisión, que se produce en el momento de la desmembración. 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."

Efectivamente, la cuestión, por resumirla para su claridad, se circunscribe en determinar qué normativa es la aplicable si entre la desmembración del dominio por el usufruto constituido y su ulterior consolidación se produce un cambio normativo dejando sin efectos los beneficios fiscales previstos en la normativa autonómica. O dicho de otro modo, si siendo aplicable la normativa vigente al tiempo de la desmembración del dominio, puede mantenerse este postulado cuando antes de la consolidación se deroga la normativa autonómica que reconocía los beneficios fiscales.

En el caso que nos ocupa el artículo 19 de la Ley balear 22/2006, de 19 de diciembre, 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".

Esta Ley fue derogada por la disposición derogatoria única del Decreto Legislativo 1/2014, de 6 de junio, aunque su artículo 38 contempla la misma deducción autonómica, pero la disposición final segunda de la Ley balear 12/2015, suprimió la referida deducción autonómica aplicable al Grupo II de parentesco (adquisiciones por descendientes de 21 ó más años, cónyuge y ascendientes, art. 2 Ley

22/2006 y art. 21 Decreto Legislativo 1/2014), de forma que esa deducción sobre la cuota ya no era aplicable a partir del 1 de enero de 2016, esto es, no era aplicable al fallecimiento de la usufructuaria y a la consiguiente consolidación del pleno dominio por el contribuyente.

El artículo 26 de la LISD, en relación con la tributación de la constitución y extinción de los usufructos vitalicios y la nuda propiedad aneja, establece que:

"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.

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.

b) (...)

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".

A su vez el artículo 51.1 y 2 del RLISD dispone que:

"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".

El problema que nos ocupa, pues, como se ha indicado, no encuentra solución en los citados preceptos; ya se ha dicho, deducciones y bonificaciones no se encuentran reflejadas en los mismos. De

los términos de los citados preceptos, 26.c) de la LISD y 51.2 del RISD, se colige que si el usufructo se extingue por la muerte del usufructuario, consolidando entonces el pleno dominio la persona del nudo propietario, y habiéndose desmembrado el dominio por título sucesorio, el citado 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, lo cual, ya se ha dicho, no resuelve el problema que nos ocupa. Mutatis mutandi, de ser la misma normativa autonómica la vigente a la desmembración y a la consolidación, no existiría cuestión de la procedente aplicación de los beneficios fiscales recogidos en la regulación autonómica. El problema -existen otros, ajenos al que debe centrarnos- viene de la modificación de la normativa autonómica ocurrida entre el momento de la desmembración y el de la consolidación.

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.

El artículo 21 de la LGT, sobre el devengo y exigibilidad dispone que:

"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".

El artículo 24 de la LISD, sobre el devengo, dispone que:

"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".

Existe, pues, un solo hecho imponible, y conforme a la normativa transcrita, es la "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 que estemos ante una liquidación diferida que respecto del usufructo no será exigible sino al tiempo de la consolidación del pleno dominio. 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; 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, y como se ha indicado 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, aún 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, 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 establecía 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, aún cuando la misma no fuera exigible sino al fallecimiento del usufructuario, so pena de vulnerar el principio de seguridad jurídica.

Dicho lo anterior ha de convenirse que 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. Por lo demás, la previsión que hace la LISD 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.

CUARTO. Sobre las costas.

En cuanto a las costas, en virtud de lo previsto en los artículos 93 y 139 LJCA, disponemos que respecto de las de casación cada una de las partes abone las causadas a su instancia y la mitad de las comunes, al no apreciarse temeridad ni mala fe en ninguna de ellas.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido:

Primero. Establecer la doctrina recogida en el fundamento tercero in fine de esta sentencia.

Segundo. Declarar no haber lugar y desestimar el recurso de casación n.º 8674/2022, interpuesto por la COMUNIDAD AUTÓNOMA DE LAS ISLAS BALEARES, representada y dirigida por el Letrado de sus servicios jurídicos, contra sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicias de las Islas Baleares, de fecha 4 de octubre de 2022, dictada en el recurso contencioso-administrativo núm. 595/2020, sentencia que ha de confirmarse por ser conforme con el orden jurídico.

Tercero. Hacer el pronunciamiento sobre las costas en los términos del último fundamento.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.