

## **La deducción fiscal por parentesco en el Impuesto de Sucesiones y Donaciones se reduce si no se aplica en el momento oportuno**

**Se plantea en el recurso si, en un supuesto en que, prescrito el derecho a liquidar la herencia en la que se desmembró el dominio, al liquidarse la consolidación del dominio con posterioridad, han de aplicarse las reducciones por parentesco de forma íntegra o, por el contrario, solo las reducciones que resten por aplicar.**

Al respecto declara la Sala que ha de fijarse como doctrina que cuando ha prescrito el derecho de la Administración a practicar liquidación por la herencia en la que se desmembró el dominio, cabe aplicar la parte de la reducción restante por parentesco, con ocasión de la consolidación del dominio, pese a que no se aplicó ninguna reducción con ocasión de la adquisición de la nuda propiedad al no haber presentado el obligado tributario autoliquidación del impuesto por la herencia que dio lugar a tal desmembramiento del dominio.

Órgano: Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso

Sede: Madrid

Sección: 2

Fecha: 24/06/2024

N.º de Recurso: 6969/2022

N.º de Resolución: 1114/2024

Procedimiento: Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)

Ponente: ISAAC MERINO JARA

Tipo de Resolución: Sentencia

### **TRIBUNAL SUPREMO**

#### **Sala de lo Contencioso-Administrativo**

#### **Sección Segunda**

#### **Sentencia núm. 1.114/2024**

En Madrid, a 24 de junio de 2024.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 6969/2022, interpuesto por la Generalitat Valenciana representada y defendida por el letrado de sus servicios jurídicos, contra la sentencia dictada por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Valencia, el 15 de julio de 2022, en el recurso núm. 739/2021 sobre impuesto sobre sucesiones.

Han comparecido, como parte recurrida, la Administración General del Estado, representada y defendida por el abogado del Estado y don Jacobo, representado por la procuradora doña María del Carmen Jover Andreu.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara.

## ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Resolución recurrida en casación.

El objeto del presente recurso de casación lo constituye la sentencia dictada el 15 de julio de 2022 por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, que estimó el recurso núm. 739/2021 interpuesto frente a la desestimación por silencio de la reclamación interpuesta por don Jacobo, en impugnación de la resolución dictada por la Oficina Liquidadora de Moncada (Valencia), desestimatoria del recurso de reposición interpuesto contra la liquidación por el concepto de impuesto sobre sucesiones, por importe de 3.587,30 euros.

SEGUNDO.- Hechos relevantes.

1. El 5 de agosto de 2019 se presentó ante la Oficina Liquidadora de Moncada, cuaderno particional correspondiente a la herencia causada por fallecimiento de don Matías (13 de septiembre de 2004) y doña Carlota (8 de febrero de 2019), los cuales otorgaron testamento ante el Notario don Jaime Alberto Pi Soriano, legándose mutuamente el usufructo vitalicio y nombrando heredero a su hijo don Jacobo, aquí recurrido en casación.

2. Presentadas las correspondientes autoliquidaciones, la consolidación del dominio se presenta exenta o prescrita al pago del impuesto sobre sucesiones.

3. Por la administración se giró liquidación complementaria por haberse autoliquidado la consolidación del dominio aplicando una reducción no imputada en el momento de la adquisición de la nuda propiedad, por importe de 32.000 euros, al considerar que no procedía aplicar ningún tipo de reducción, al haberse consumido esa posibilidad en la adquisición de la nuda propiedad por fallecimiento de don Matías en el año 2004, no correspondiendo aplicar ninguna en la consolidación del dominio.

4. Contra la referida liquidación, el contribuyente interpuso recurso de reposición ante la Oficina Liquidadora de Moncada, que fue desestimado por resolución de 15 de enero de 2020, frente a la cual planteó reclamación económico-administrativa, igualmente desestimada, en esta ocasión, por silencio administrativo.

5. Disconforme con lo anterior, el obligado tributario registró el recurso-contencioso administrativo núm.

739/2021 ante la Sala regional que, por sentencia de 15 de julio de 2022, lo estimó.

TERCERO.- La sentencia de instancia.

La sentencia que nos ocupa contiene, en lo que aquí interesa, en el fundamento de derecho tercero, la ratio decidendi del sentido del fallo: "(S)in 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.

Los términos del art. 31 del Reglamento del Impuesto son taxativos cuando limita la exclusión de la reducción por parentesco en las sucesiones del usufructo a los casos en que dicha reducción se hubiera agotado en la liquidación relativa a la adquisición de la nuda propiedad.

La letra del precepto o la sistemática de la regulación del impuesto no permiten inferir una condición adicional como la que, de hecho, aplica la Administración Tributaria, y que consistiría en que la deuda tributaria, relativa a la nuda propiedad, no hubiera prescrito. En efecto, la norma del citado art. 31 no

pondera si las causas por las cuales la reducción no se aplica son jurídicas o de hecho, ni siquiera qué tipo de causas.

No ha quedado acreditado que se hubieran agotado las reducciones en anterior autoliquidación o liquidación practicada por la Administración; el demandante dice que no se presentó autoliquidación por la sucesión de la madre, manifestando que el derecho la deuda ha prescrito, por lo tanto la Administración debió aplicar la reducción correspondiente. La demanda por todo ello debe estimarse" (sic).

La citada sentencia constituye el objeto del presente recurso de casación.

CUARTO.- Tramitación del recurso de casación 1.- Preparación. El abogado de la Generalitat Valenciana, presentó escrito el 16 de septiembre de 2022 preparando recurso de casación contra la sentencia dictada.

Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringidos, los artículos 26 c) de la Ley 29/1987 de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (BOE de 19 de diciembre) ["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 (BOE de 16 de noviembre) ["RISD"].

La Sala de instancia tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 19 de septiembre de 2022.

2.- Admisión. La sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo admitió el recurso de casación por medio de auto de 7 de junio de 2023, en el que aprecia la presencia de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, enunciada en estos literales términos:

[...] " Determinar si resultan íntegra o parcialmente aplicables las reducciones por parentesco del Impuesto sobre Sucesiones, en aquellos supuestos de consolidación del dominio en los que, no habiendo presentado el obligado tributario autoliquidación del impuesto por la herencia que dio lugar al desmembramiento del dominio, ha prescrito el derecho a determinar la deuda tributaria de la herencia.

3.º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación los artículos 26 c) de la Ley 29/1987 de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y 51 del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento de la citada norma".

3.- Interposición. El letrado de la Generalitat Valenciana interpuso recurso de casación mediante escrito de 19 de julio de 2023.

Concluye el escrito de interposición solicitando de esta Sala que fije doctrina declarando que: "Al liquidar el Impuesto de Sucesiones por la consolidación del dominio, cuando ha prescrito el derecho de la Administración a practicar liquidación por la herencia en la que se desmembró el dominio, la valoración de los bienes y la aplicación del resto de elementos del tributo deben realizarse atendiendo a la fecha en que se constituyó el usufructo, y solo cabe aplicar el "el resto de la reducción" a que se refiere el artículo 42 del Reglamento, y no cabe aplicar todas las reducciones que no se aplicaron en la desmembración".

4.- Oposición al recurso interpuesto. El abogado del Estado, en la representación que ostenta de la Administración General del Estado, emplazada como parte recurrida en este recurso de casación, presentó escrito, el 28 de septiembre de 2023, manifestando que se abstenía de presentar oposición.

En cuanto a la representación procesal de don Jacobo, presentó escrito de oposición el 29 de septiembre de 2023 en el que propone como respuesta a la cuestión de interés casacional, que: "resultan aplicables todas las reducciones que no fueran empleadas en el momento del

desmembramiento del pleno dominio (respecto de la nuda propiedad), y ello con independencia del motivo por el cual no se aplicaran o agotaran (total o parcialmente), incluso, en caso de que se deba a la prescripción de la deuda tributaria (fallecimiento inicial) producida, siendo que, y para el caso que no se desiste por motivos formales (causa de inadmisión no apreciada inicialmente que se torna en desestimación), deberá desestimarse en cuanto al fondo declarando como válida y correcta la interpretación contenida en la sentencia, confirmándola, al tiempo que desestima el recurso y la doctrina que se pretende fijar con el mismo".

5.- Votación, fallo y deliberación del recurso. De conformidad con el artículo 92.6 de la Ley de la Jurisdicción, y considerando innecesaria la celebración de vista pública, atendiendo a la índole del asunto, mediante providencia de fecha 5 de octubre de 2023, quedó el recurso concluso y pendiente de señalamiento para votación y fallo.

Por providencia de fecha 18 de diciembre de 2023 se designó como magistrado ponente al Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara y se señaló para votación y fallo de este recurso el día 26 de marzo de 2024. Posteriormente, el 11 de enero, por necesidades de la Sección, se trasladó el acto al día 2 de abril, fecha en que comenzó la deliberación del recurso.

6.- Solicitud de terminación por pérdida sobrevenida de objeto. Por la procuradora doña María del Carmen Joven Andreu, en representación de don Jacobo, emplazado como parte recurrida, se presentó escrito el 27 de marzo de 2024 solicitando el archivo del presente recurso por carencia sobrevenida del objeto del recurso por haberse estimado la reclamación económico-administrativa (presuntamente desestimada por silencio administrativo) por otro motivo distinto al aquí discutido.

Dado traslado del anterior escrito a las demás partes, el abogado del Estado presentó escrito, el 9 de abril siguiente manifestando "que nada particular desea alegar, en el entendimiento de que es la parte recurrente la que deberá valorar si ha sobrevenido la pérdida del objeto del recurso o si considera apropiado desistir del recurso que ha interpuesto".

El abogado de la Generalitat presentó escrito el mismo día, alegando que: "debe proseguir el procedimiento en relación con la resolución del TEAR, que resultó favorable a esta Administración y que es el objeto de la sentencia cuyo fallo ha sido recurrido en casación".

La representación procesal de don Jacobo también realizó alegaciones sobre su propio escrito.

## **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

PRIMERO. - Objeto del presente recurso de casación.

En este recurso debemos pronunciarnos sobre si, en un supuesto en que, prescrito el derecho a liquidar la herencia en la que se desmembró el dominio, al liquidarse la consolidación del dominio con posterioridad, han de aplicarse las reducciones por parentesco de forma íntegra o, por el contrario, solo las reducciones que resten por aplicar.

Antes de proseguir, procede razonar acerca, por un lado, de la alegación sobre la inadmisibilidad del recurso, aunque haya sido admitido, formulada por el Sr. Jacobo y sobre la solicitud de terminación por pérdida sobrevenida de objeto realizada también por él.

En relación con la primera cuestión, debemos manifestar que las razones apuntadas por el administrado no solo no inclinan la balanza en su favor, sino que llevan a confirmar la procedencia de la admisión del presente recurso, extremo al que también conducen, por demás, las argumentaciones realizadas por las partes y que más tarde resumiremos.

En relación con la segunda cuestión, ha de tenerse presente que la referencia a la pérdida sobrevenida de objeto proviene del interesado, que no de la Administración, que ha sido quien ha interpuesto el

presente recurso de casación. No nos hallamos, por tanto, ni ante un allanamiento ni ante un desistimiento. El presente recurso tiene su origen en la desestimación por silencio de la reclamación interpuesta por don Jacobo, en impugnación de la resolución dictada por la Oficina Liquidadora de Moncada (Valencia), desestimatoria del recurso de reposición contra la liquidación en concepto de sucesiones girada por la oficina liquidadora de Moncada al Sr. Jacobo. Sucede que, estando ya en sede casacional el TEAR de la Comunidad Valenciana dictó resolución, con fecha 14 de diciembre de 2014 resolviendo la reclamación interpuesta contra la mentada resolución desestimatoria interpuesta contra dicha liquidación, resolviendo que procede la reducción por vivienda en la autoliquidación por consolidación de domino, negada por la administración gestora. Lo que aquí se está recurriendo es la sentencia del TSJ de la Comunidad Valenciana de 15 de julio de 2022 y, es obvio, que la cuestión controvertida no ha perdido interés casacional, como se encarga de recordar quien interpuso el presente recurso, la Generalitat Valenciana.

SEGUNDO.- Posición de las partes.

La Generalitat Valenciana sostiene que la doctrina que establece la sentencia de instancia infringe el artículo 26 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y el artículo 51 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aprobado por el Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, puesto que avala la íntegra aplicabilidad de las reducciones por parentesco del impuesto sobre sucesiones y donaciones, en aquellos supuestos de consolidación del dominio en que, no habiendo presentado autoliquidación del impuesto por la herencia que dio lugar al desmembramiento del dominio, ha prescrito el derecho a determinar la deuda tributaria de la herencia.

Razona que la infracción se refrenda al repasar diversos pronunciamientos que, en situaciones iguales, han considerado que, si bien se encuentra prescrito el derecho de la Administración para practicar la liquidación correspondiente a la herencia en la que se desmembró el dominio, el derecho de la Administración a practicar la liquidación por la consolidación del dominio no ha prescrito y, en esta liquidación, la valoración de los bienes, como la aplicación del resto de elementos del tributo, deben realizarse con arreglo a la fecha y a las normas vigentes en el momento en que el usufructo se constituyó. En apoyo de su tesis invoca la sentencia de 16 de febrero de 2012, del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía (Roj: STSJ AND 1293/2012), y la sentencia núm. 414, de 18 de abril de 2016 de Cataluña (Roj: STSJ CAT 8153/2016). Asimismo, por último, también se apoya en la respuesta de la Dirección General de Tributos a la consulta vinculante núm. V0499-22, de 14 de marzo de 2022, cuyo tenor es el siguiente: "y con aplicación del mismo tipo medio efectivo de gravamen a que se refiere el párrafo anterior. "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 RISR, transcrito 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.

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".

Argumenta la Generalitat que en la liquidación por la consolidación del pleno dominio deben tenerse en consideración todos los elementos tributarios relativos al momento en el que se adquirió la nuda propiedad.

La liquidación debe realizarse sobre la base del valor atribuido al usufructo en su constitución, aplicando el tipo medio efectivo de gravamen correspondiente al valor íntegro de los bienes en aquel momento, y minorado, en su caso, en el resto de la reducción que no se hubiese agotado en la anterior liquidación de la herencia, con independencia de que esta se encuentre prescrita.

Lo que se puede minorar en la consolidación del pleno dominio es "el resto de la reducción", lo que implica que, necesariamente, se haya tenido que aplicar una previa reducción cuando se adquirió la nuda propiedad. "De admitirse la tesis contraria, se estaría dando un trato de favor a quienes no cumplieron con su obligación de presentar la autoliquidación del impuesto al adquirir la nuda propiedad (que podrían aplicar en la consolidación del dominio la reducción en su totalidad), frente a quienes, habiendo actuado diligentemente, declarando y tributando por la adquisición de la nuda propiedad, hubiesen aplicado total o parcialmente la reducción".

A su parecer, la correcta aplicación de las normas pertinentes debía haber llevado a un pronunciamiento que declarara que, en el momento de tributar por la consolidación del pleno dominio, solo cabe aplicar "el resto de la reducción" a que se refiere el artículo 42 del Rgto. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, cuando dicha reducción no se hubiese agotado en la liquidación practicada por la adquisición de la nuda propiedad, y no todas las reducciones que no se aplicaron en la desmembración.

La Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJCV, de haber aplicado correctamente la citada normativa y doctrina, debía haber concluido acordando la íntegra desestimación del recurso, confirmando la resolución de 15 de enero de 2020, de la Oficina Liquidadora de Moncada, desestimatoria del recurso de reposición formulado contra la liquidación del impuesto sobre sucesiones y donaciones girada al contribuyente.

La Abogacía del Estado se limita a manifestar que se abstiene de formular oposición.

El Sr. Jacobo comienza manifestando que, a pesar de haber sido dictado auto de admisión, ello no es óbice para que la Sala pueda pronunciarse acerca de la inadmisibilidad del recurso, siendo una cuestión controlable en cualquier momento, ya que considera que dicha causa de inadmisibilidad no apreciada se torna en motivo de desestimación.

Entiende que no se justifica debidamente la concurrencia en el caso concreto del supuesto de interés casacional objetivo que se invoca, careciendo la cuestión planteada de la necesaria generalidad. Tampoco se justifica la trascendencia que posee la supuesta contradicción o infracción. No se justifica el necesario interés casacional objetivo, debiendo, en suma, ser inadmitido (ahora desestimado).

Después analiza los motivos por los que, a su juicio, procede desestimar el recurso, confirmando la tesis de la sentencia recurrida.

En la ley se establece que se podrán emplear todas las reducciones que no hayan sido agotadas o que resten, Y considera que no cabe sostener el planteamiento de la contraparte, en cuanto a que la palabra "restante" implica que se haya "consumido" o aplicado parte de la reducción.

Considera que semántica (e incluso aritméticamente) no es aceptable dicho planteamiento, dado que  $100-0=100$ , y el importe restante de la reducción sería 100. Esto es, para que quede una cantidad restante, no tiene por qué haberse empleado con anterioridad. Y ello, por cuanto, únicamente, lo que prevé el precepto es que no se pueda "duplicar" y emplearse una reducción que ya ha sido usada. Y a dicho fin último de la norma, no resulta óbice que, debido al fenómeno de la prescripción, no se haya tenido que aplicar reducción alguna y siga "disponible" íntegramente.

Por otra parte, debe tenerse en cuenta que el meritado precepto no distingue en modo alguno el motivo por el cuál no fue empleada la reducción o resta reducción pendiente de aplicar.

El precepto que se somete a interpretación de la Sala alude a la aplicación de la reducción correspondiente "cuando la misma no se hubiese agotado en la liquidación practicada por la adquisición de la nuda propiedad".

Simplemente dice que no se hubiera agotado. Y no agotarse, puede ser no haberse consumido en su totalidad, o no haber "gastado" nada. Considera que la única interpretación posible es que hayan sido usadas en su totalidad las reducciones, lo cual no tiene lugar cuando ha prescrito la deuda, al no resultar exigible y deber considerarse "0" por mor de la aplicación de dicho instituto de la prescripción.

Considera que la interpretación que se pretende por la recurrente resulta inviable igualmente debido a que supone la aplicación e inclusión de una condición o requisito adicional y no previsto en la ley, y sin que se pueda introducir por vía de interpretación, dificultando y obstaculizando el acceso a dicha reducción. No cabe añadir "obstáculos" a los que se desprendan del estricto tenor de la ley.

Estima que si el legislador hubiera deseado limitar el alcance de dicho precepto a supuestos concretos como los que sostiene la Generalitat Valenciana, esto es, a la pura situación de falta de agotamiento material (a nivel cuantitativo aritmético) por no emplear ni disponer la totalidad de la reducción de la liquidación previa por ser inferior la base imponible, así lo habría dispuesto. En ese caso, habría precisado que únicamente resulta aplicable a supuestos o motivos de hecho, o que únicamente se puede aplicar cuando, tras tributarse en el previo hecho imponible y con relevancia tributaria no sobrepasó a la reducción, habiéndose consumido parte de la misma.

La aplicación íntegra de la reducción, por no haber sido empleado en casos de prescripción, considera que se desprende de las propias consecuencias del fenómeno extintivo de la prescripción. Por motivos de seguridad jurídica se extingue el derecho de la administración a liquidar o determinar el importe que procede de una liquidación. Y en dicho caso, se aplican "0 €" de la reducción, habida cuenta de lo cual persiste en su integridad.

Así pues, y a pesar de las resoluciones que se invocan por la Administración, el Sr. Jacobo sigue considerando que los razonamientos adecuados (y más allá de aquellos que constan en la sentencia impugnada) son lo que, como criterio, viene siguiendo y aplicando el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana.

En ese sentido, invoca la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana Sala de lo Contencioso-Administrativo, núm. 1537/2013 de 05 de octubre de 2013, rec. 2409/2010, razona que resultan aplicables las reducciones, ello a pesar (o justamente debido a ello) que prescribiera, por cuanto ello implica que de un modo u otro no se disfrutaron de las mismas, dado que la prescripción implica que la cuota resulte 0 euros, exponiendo que:

"Los términos del art. 3 1 del Reglamento del Impuesto (más arriba transcrito) son taxativos cuando limita la exclusión de la reducción por parentesco en las sucesiones del usufructo a los casos en que dicha reducción se hubiera agotado en la liquidación relativa a la adquisición de la nuda propiedad.

La letra del precepto o la sistemática de la regulación del impuesto no permiten inferir una condición adicional como la que de hecho aplica la Administración Tributaria que consistiría en que la deuda tributaria relativa a la nuda propiedad no hubiera prescrito. En efecto, la norma del citado art. 31 no pondera si las causas por las cuales la reducción no se aplica son jurídicas o de hecho, ni siquiera qué tipo de causas".

En la misma línea, la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana Sala de lo Contencioso-Administrativo, núm. 753/2012 de 13 de junio de 2012, rec. 505/2009.

A la vista de ello, entiende que, para el caso que no se desestime por motivos formales (causa de inadmisión no apreciada inicialmente que se torna en desestimación) deberá desestimarse en cuanto

al fondo, declarando como válida y correcta la interpretación contenida en la sentencia, confirmándola, al tiempo que se desestima el recurso y la doctrina que se pretende fijar con el mismo.

TERCERO.- El criterio de la Sala.

El artículo 26 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, establece:

"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".

El artículo 51 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, dispone:

" 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".

Si no se presentó autoliquidación por el impuesto correspondiente a la herencia del padre del Sr. Matías en 2004, ni se practicó liquidación por aquella herencia, es improcedente practicar el total de la reducción en la extinción del usufructo.

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

Si los importes de la reducción se han de aplicar sobre la base imponible, y, en este caso, ésta es la correspondiente al valor del derecho de la plena propiedad, si bien descompuesta en dos fases, no es congruente con el sistema que el total importe de la reducción se aplique por entero a una parte de tal valor, es decir, al usufructo.

La normativa aplicable no establece ni pondera las causas por las que la reducción no se aplica, sino que resulta de su interpretación sistemática y aún literal de la misma.

Por todo ello, fijamos la siguiente doctrina: cuando ha prescrito el derecho de la Administración a practicar liquidación por la herencia en la que se desmembró el dominio, cabe aplicar la parte de la reducción restante por parentesco, con ocasión de la consolidación del dominio, pese a que no se aplicó ninguna reducción con ocasión de la adquisición de la nuda propiedad al no haber presentado el obligado tributario autoliquidación del impuesto por la herencia que dio lugar a tal desmembramiento del dominio.

CUARTO.- Resolución de las pretensiones de las partes.

La Generalitat Valenciana solicita de la Sala que estime el recurso de casación, que case y anule la sentencia núm. 785/2022, de 15/07/2022, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, Sección Tercera, dictada en el procedimiento ordinario núm. 03/739/2021. Que declare la procedencia de desestimar el recurso contencioso-administrativo núm. 03/739/2021, interpuesto por don Jacobo contra el TEAR de la Comunidad Valenciana, que desestimó por silencio administrativo la reclamación económico-administrativa interpuesta contra la resolución de 15 de enero de 2020, de la Oficina Liquidadora de Moncada, desestimatoria del recurso de reposición formulado contra liquidación del impuesto sobre sucesiones y donaciones.

Por todas las razones expuesta, procede declarar que ha lugar al presente recurso de casación, lo que lleva consigo la desestimación del recurso contencioso-administrativo 739/2021, interpuesto por don Jacobo contra el TEAR de la Comunidad Valenciana, que desestimó por silencio administrativo la reclamación económico-administrativa interpuesta contra la resolución de 15 de enero de 2020, de la Oficina Liquidadora de Moncada, desestimatoria del recurso de reposición formulado contra liquidación del impuesto sobre sucesiones y donaciones. Esta liquidación, por tanto, queda confirmada.

QUINTO.- Sobre las costas.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no haber mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación. Respecto de las generadas en la instancia, cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad.

### FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido PRIMERO. Fijar el criterio interpretativo de esta sentencia el expresado en el fundamento de derecho tercero.

SEGUNDO. Haber lugar al recurso de casación núm. 6969/2022, interpuesto por la Generalitat Valenciana, representada y defendida por el letrado de sus servicios jurídicos, contra la sentencia dictada por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Valencia, el 15 de julio de 2022, en el recurso núm. 739/2021 sobre impuesto sobre sucesiones, con lo cual se casa y anula.

TERCERO. Desestimamos el recurso contencioso-administrativo núm. 03/739/2021, interpuesto por don Jacobo contra el TEAR de la Comunidad Valenciana, que desestimó por silencio administrativo la reclamación económico-administrativa interpuesta contra la resolución de 15/01/2020, de la Oficina Liquidadora de Moncada, desestimatoria del recurso de reposición formulado contra liquidación del impuesto sobre sucesiones y donaciones, con lo cual ésta queda confirmada.

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

Así se acuerda y firma.