

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFJ054094

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID*Sentencia 177/2014, de 7 de febrero de 2014**Sala de lo Contencioso-Administrativo**Rec. n.º 1276/2010***SUMARIO:**

ISD. Normas especiales. Partición y excesos de adjudicación. *Principio de igualdad en el reparto de la herencia.* La aplicación del art. 27 Ley 29/1987 (Ley ISD) se circunscribe a las particiones y adjudicaciones que hagan los interesados y no a las realizadas por el testador. Sólo las particiones realizadas por los sucesores se presumen proporcionales en la comunidad hereditaria; por el contrario, si es el propio causante quien ha distribuido la herencia, aunque haya instituido previamente a los herederos en condiciones de igualdad, en ese caso no opera el citado artículo. **Adquisiciones mortis causa. Reducciones de la base imponible. Vivienda habitual.** En consecuencia, en un caso como el de autos, en que el testador instituyó herederos por partes iguales a sus hijos, y en el mismo documento atribuyó su vivienda a su hija, la reducción sólo resulta aplicable a esta última y no al resto de los herederos.

PRECEPTOS:

Ley 29/1987 (Ley ISD), art. 27.

PONENTE:*Don José Félix Martín Corredera.***Tribunal Superior de Justicia de Madrid**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Novena

C/ General Castaños, 1 - 28004

33009710

NIG: 28.079.33.3-2010/0159772

Procedimiento Ordinario 1276/2010 *

Demandante: D./Dña. Eugenio

PROCURADOR D./Dña. ANTONIO ANGEL SANCHEZ-JAUREGUI ALCAIDE

Demandado: Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid. Ministerio de Economía y Hacienda

Sr. ABOGADO DEL ESTADO

COMUNIDAD DE MADRID

LETRADO DE COMUNIDAD AUTÓNOMA

SENTENCIA

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN NOVENA (BIS)

Ilmos. Sres.

Presidente:

D. José Luis Quesada Varea

Magistrados:

D^a Sandra María González de Lara Mingo

D. José Félix Martín Corredera

En la Villa de Madrid, a siete de febrero de dos mil catorce.

La Sala constituida por los Ilmos. Sres. Magistrados relacionados al margen ha visto el recurso contencioso administrativo 1276/2010 interpuesto por el procurador don Antonio Ángel Sánchez Jauregui Alcaide, en nombre y representación de don Eugenio , contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid, de fecha 30 de junio de 2010, dictada en la reclamación NUM000 promovida frente a la liquidación complementaria número NUM001 , girada por el Impuesto sobre Sucesiones.

Han sido partes demandadas, la Administración General del Estado representada y dirigida por el Abogado del Estado, así como la Administración de la Comunidad Autónoma de Madrid, representada y dirigida por Letrado de sus Servicios Jurídicos.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

Admitido el recurso y previos los trámites oportunos se confirió traslado a la recurrente por término de veinte días para formalizar la demanda, lo que verificó mediante el oportuno escrito en el que tras exponer los hechos y alegar los fundamentos de derecho de aplicación, terminaba suplicando que se dicte sentencia por la que se estime el recurso.

Segundo.

El Abogado del Estado contestó a la demanda por escrito de 15 de junio de 2011, en el que alegó los hechos y fundamentación jurídica que estimó pertinentes y suplicó a la Sala que dictase sentencia por la que se desestime el recurso contencioso con imposición de costas a la parte actora.

Por su parte, el Letrado de la Comunidad de Madrid presentó su escrito en fecha 29 de septiembre de 2011 en el que asimismo mostraba su oposición a la demanda, solicitando una sentencia desestimatoria de la demanda.

Tercero.

Evacuado el trámite de conclusiones por las representaciones de ambas partes, se señaló para la votación y fallo el día 4 de febrero de 2014, fecha en que ha tenido lugar.

Ha sido ponente el Magistrado Ilmo. Sr. don José Félix Martín Corredera, quien expresa el parecer de la Sala.

FUNDAMENTOS DE DERECHO**Primero.**

El Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid, en resolución de 30 de junio de 2010, desestimó la reclamación económico administrativa NUM000 , promovida por don Eugenio , contra la liquidación

complementaria número NUM001 , girada por el Impuesto sobre Sucesiones, derivado de la adjudicación de la herencia de don Raimundo , con un importe de 39.534,21 euros.

Con este pronunciamiento, el TEAR rechazó la tesis del ahora recurrente quien en la vía económico administrativa sostuvo que la reducción por la vivienda habitual establecida en el art. 20.2.c) de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones debía ser aplicada sobre el valor total de la base imponible a los dos hijos de don Raimundo , tal como constaba en las autoliquidaciones presentadas y no únicamente a la heredera a la que el causante había adjudicado la vivienda.

Como con encomiable precisión expresa el recurrente, la cuestión litigiosa estriba en dilucidar si la reducción por adquisición de vivienda habitual ha de aplicarse (o no) a todos los sujetos pasivos, en razón a que el testador instituyó herederos a sus dos hijos, don Eugenio y doña Vicenta , aunque al distribuir los bienes adjudicara la vivienda a la hija.

Segundo.

En lo que a este recurso contencioso interesa, la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid contiene la siguiente fundamentación en la que se basa su decisión:

« (...) el artículo 27 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones establece que en las sucesiones por causa de muerte, cualesquiera que sean las particiones y adjudicaciones que los interesados hagan, se considerará para los efectos del impuesto como si se hubiesen hecho con estricta igualdad y con arreglo a las normas reguladoras de la sucesión, estén o no los bienes sujetos al pago del impuesto por la condición del territorio o por cualquier otra causa y, en consecuencia, los aumentos que en la comprobación de valores resulten se prorratearán entre los distintos adquirentes o herederos. Ello significa que el disfrute por los herederos de la reducción por la adquisición de la vivienda habitual del causante es independiente de quién resulte adjudicatario de dicha vivienda, ya que se considera, a efectos del impuesto, que en las sucesiones por causa de muerte, la adjudicación de los bienes se realiza proporcionalmente al título hereditario, con independencia de las particiones y adjudicaciones que hagan los interesados. Si los bienes en cuya comprobación resultare aumento de valores o a los que deba aplicarse la no sujeción hubiesen sido atribuidos específicamente por el testador a persona determinada o adjudicados en concepto distinto del de herencia, los aumentos o disminuciones de valoración afectarán sólo al adquirente de esos bienes.

En el caso que nos ocupa, del expediente se deduce que la mitad de la vivienda habitual se dejó en testamento a Doña Vicenta , por el testador y que posteriormente dicha mitad le fue adjudicada, en el reparto de la herencia.

Lo anteriormente expuesto debe conducir a la desestimación de esta reclamación, pues la reducción por la adquisición de la vivienda habitual beneficiará por igual a todos los causahabientes en la sucesión, cuando las participaciones y adjudicaciones las hagan los causahabientes, pero no así cuando las haga el testador, como sucede en el supuesto que nos ocupa.».

Disconforme con la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid, don Eugenio interpuso el recurso contencioso administrativo que ahora examinamos. A lo largo de la demanda, se sostiene la aplicación el apartado 1 del artículo 27 del Impuesto Sucesorio y no del apartado 2, como - a juicio del recurrente - han entendido incorrectamente tanto la Administración Tributaria como el Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid: el apartado 2, en su opinión, únicamente es aplicable a los supuestos de aumentos de valor y no sujeción pero no a los casos como el examinado en los que el testador instituye herederos universales a los hijos por partes iguales, aun cuando realice la partición en el propio testamento.

Como lo que se nos traslada es un problema de relevancia, esto es de cuál sea la norma aplicable al caso, es aconsejable reproducir los dos apartados del artículo 27 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones comprometidos en nuestro examen.

Estos apartados del art. 27, titulado "Participación y excesos de adjudicación", fielmente transcritos, tienen el siguiente contenido:

« 1. En las sucesiones por causa de muerte, cualesquiera que sean las particiones y adjudicaciones que los interesados hagan, se considerará para los efectos del impuesto como si se hubiesen hecho con estricta igualdad y con arreglo a las normas reguladoras de la sucesión, estén o no los bienes sujetos al pago del impuesto por la condición del territorio o por cualquier otra causa y, en consecuencia, los aumentos que en la comprobación de valores resulten se prorratearán entre los distintos adquirentes o herederos.

2. Si los bienes en cuya comprobación resultare aumento de valores o a los que deba aplicarse la no sujeción fuesen atribuidos específicamente por el testador a persona determinada o adjudicados en concepto distinto del de herencia, los aumentos o disminuciones afectarán sólo al que adquiriera dichos bienes. »

En desarrollo de su tesis, razona el recurrente que no procede la aplicación del apartado 2 del artículo 27 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones para denegar la aplicación de la reducción a ambos herederos, ya que con ello la Administración efectúa una lectura parcial e incompleta de la voluntad del testador, al omitir el criterio igualitario que por imperativo de la Ley y por voluntad del testador ha de regir la herencia con carácter prioritario, puesto que así lo ha expresado en la disposición testamentaria al instituir herederos por partes iguales a sus dos hijos. De esta forma, considera más lógico interpretar que la disposición testamentaria de partición, tal y como su propia literalidad expresa, afecta exclusivamente a la distribución del caudal hereditario, una vez adquirido por iguales partes por ambos herederos. Para respaldar su criterio llama la atención sobre el contenido del apartado 1 del artículo 27 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, cuando al regular el tratamiento de las particiones y adjudicaciones hereditarias y establecer la presunción de que se considerará para los efectos del impuesto, como si se hubiesen hecho con estricta igualdad, utiliza la expresión "estén o no los bienes sujetos al pago del impuesto por la condición del territorio o por cualquier otra causa", mientras que, por su parte, el apartado 2 se refiere literalmente a los "bienes en cuya comprobación resultare aumentos de valores o a los que deba aplicarse la no sujeción". Ello significaría, siempre según el criterio del recurrente, que la intención del legislador a la hora de introducir la cláusula de cierre "o por cualquier otra causa", comprendida en el apartado 1º, fue la de dotarlo de un ámbito de aplicación más extenso que el que se quiso otorgar al apartado 2º. Al no introducir esa cláusula en el apartado 2º - continúa - quizás quiso restringir su ámbito de aplicación a los supuestos de disminución por no sujeción o exención del impuesto en sentido estricto, esto es, a los casos de adjudicación por el testador de bienes que por ley estén objetivamente no sujetos o exentos. En otras palabras, puesto que el precepto contenido en el apartado segundo solo contempla expresamente el caso de los aumentos o disminuciones derivados de comprobaciones de valores o de no sujeción o exenciones objetivas, no sería de aplicación a los supuestos de bonificaciones mediante reducción en la base imponible, como es el caso de la reducción por adquisición de la vivienda habitual

Tercero.

Así las cosas, nuestra tarea, ya lo hemos dicho, estriba en atribuir el significado normativo para el caso considerado a las formulaciones normativas contenidas en los apartados 1 y 2 del artículo 27 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, para discernir cuál sea la aplicable al caso.

El punto de arranque de nuestro examen, lo constituye una premisa fáctica, sobre la que no existe controversia: don Raimundo, fallecido el día 3 de febrero de 2004, en su testamento, instituyó herederos de todos sus bienes por partes iguales a sus hijos Don Eugenio y Doña Vicenta, y en la misma disposición testamentaria realizó la partición y adjudicación de sus bienes, atribuyendo la vivienda a su hija, doña Vicenta.

De la regulación contenida en el artículo 27.1º de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, resulta que las posibles desigualdades existentes en la partición no inciden en el tratamiento fiscal. Ahora bien, el problema no estriba tanto en el determinante puntualizador de la presunción legal de adjudicación igualitaria de los bienes, en que focaliza su atención del recurrente, contenido en la expresión "estén o no los bienes sujetos al pago del impuesto por la condición del territorio o por cualquier otra causa", como en el supuesto al que es aplicable ese número 1º. Este se circunscribe a las particiones y adjudicaciones que hagan los interesados y no a las realizadas por el testador.

Por tanto, pese a los esfuerzos argumentativos desplegados a lo largo de la demanda, solo las particiones realizadas por los sucesores se presumen proporcionales en la comunidad hereditaria. Por el contrario, si es el propio causante quien ha distribuido la herencia, aunque haya instituido previamente lo herederos en condiciones de igualdad, circunstancia en que hace especial hincapié el recurrente, en ese caso no opera el número 1º del art. 27.

A ello ha de añadirse que aunque la regla del número 2º parece quedar circunscrita a los casos de los aumentos o disminuciones derivados de comprobaciones de valores o de no sujeción o exenciones objetivas, y no sería de aplicación a los supuestos de bonificaciones mediante reducción en la base imponible, no debe olvidarse la virtualidad del principio de indisponibilidad de los elementos de la obligación tributaria expresado en el apartado 4º del artículo 17 Ley General Tributaria, en la redacción vigente al momento del hecho imponible.

En suma, la interpretación que nos propone el demandante no puede compartirse porque supone incluir en el campo aplicativo del número 1º del artículo 27 un supuesto distinto, el de los casos en que el causante ha realizado la partición y adjudicación, cuando en su enunciado contiene como presupuesto de aplicación las particiones y adjudicaciones realizadas por los interesados.

Así pues, cuanto se lleva razonando conduce a la desestimación del recurso.

Cuarto.

De conformidad con el art. 139.1 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa no procede un especial pronunciamiento sobre las costas procesales causadas, al no apreciarse temeridad ni mala fe en ninguna de las partes.

Vistos los preceptos citados, así como los artículos 67 y siguientes de la Ley de esta Jurisdicción ,

FALLAMOS

DESESTIMAR el recurso contencioso administrativo interpuesto por el procurador don Antonio Ángel Sánchez Jauregui Alcaide, en nombre y representación de don Eugenio , contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid, de fecha 30 de junio de 2010, dictada en la reclamación NUM000 promovida frente a la liquidación complementaria número NUM001 , girada por el Impuesto sobre Sucesiones. Sin costas.

Esta sentencia es FIRME y NO cabe contra ella RECURSO ordinario alguno. Conforme dispone el art. 104 de la LJCA , en el plazo de diez días, remítase oficio a la Administración demandada, al que se acompañará el expediente administrativo así como el testimonio de esta sentencia, y en el que se hará saber que, en el plazo de 10 días, deberá acusar recibo de dicha documentación; recibido éste, archívense las actuaciones.

Así, por esta nuestra sentencia, de la que se llevará testimonio a los autos lo pronunciamos mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN: Leída y publicada que ha sido la anterior sentencia en el mismo día de su fecha por el Ilmo. Sr. Magistrado D. José Félix Martín Corredera, Ponente que ha sido para la resolución del presente recurso contencioso administrativo, estando celebrando audiencia pública esta Sección, de lo que, como Secretario de la misma, doy fe.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.