

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ068337

TRIBUNAL SUPREMO

Auto de 20 de julio de 2017

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 2203/2017

SUMARIO:

ISD. Normas especiales. Partición y excesos de adjudicación. *Principio de igualdad en el reparto de la herencia.* **CC.AA. Cataluña. Tributos cedidos. ISD.** Una vez analizado el contenido del art. 2 Decreto 356/1999 (Desarrolla el régimen de aplicación de la reducción de la base imponible del ISD reconocida en las transmisiones mortis causa de empresas individuales, participaciones en entidades y otros bienes.) cabe preguntarse si el desarrollo normativo realizado por la Comunidad Autónoma de Cataluña de estas reducciones respeta los condicionamientos impuestos por la legislación del Estado: tanto el principio de neutralidad en las particiones hereditarias, como la exigencia de que la regulación autonómica de las reducciones de la base imponible en el ISD mantengan las del Estado «en condiciones análogas» a las establecidas por este -ex, art. 13.Tres Ley 14/1996 (Cesión de Tributos del Estado a las CC.AA)-. Y a costa de ello, se admite el recurso de casación al objeto de determinar si, al ejercer sus competencias normativas en relación con la reducción del 95 por 100 en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, las Comunidades autónomas, y en particular la de Cataluña, puede, manteniendo esa reducción, introducir condiciones que comporten una restricción subjetiva del beneficio fiscal, de modo que solo puedan disfrutarlo el adjudicatario o los adjudicatarios efectivos de los bienes según la partición. [Vid., STSJ de Cataluña, de 18 de noviembre de 2016, recurso nº 492/2014 (NFJ066303), que se recurre en este auto].

PRECEPTOS:

Ley 29/1987 (Ley ISD), arts. 9, 20, 27 y 29.

Decreto 356/1999 (Desarrolla el régimen de aplicación de la reducción de la base imponible del ISD reconocida en las transmisiones mortis causa de empresas individuales, participaciones en entidades y otros bienes), arts. 2 y 3.

Ley 14/1996 (Cesión de Tributos del Estado a las CC.AA), arts. 2 y 13.

Constitución Española, arts. 133 y 157.

Ley 31/1997 (Modificación del régimen de cesión de tributos del Estado a la Generalidad de Cataluña y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión), arts. 1 y 2.

Ley Orgánica 8/1980 (LOFCA), art. 11.

PONENTE:*Don Manuel Vicente Garzón Herrero.***AUTO**

En la Villa de Madrid, a 20 de julio de 2017

HECHOS**Primero.**

1. La procuradora doña Susana Manzanares Corominas, en nombre de doña Micaela y doña María Cristina , doña Casilda , doña Gregoria y don Abel , mediante escrito presentado el 11 de enero de 2017, preparó recurso

de casación contra la sentencia dictada el 18 de noviembre de 2016 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, en el recurso 492/2014 , relativo a liquidaciones por el impuesto sobre sucesiones.

2. Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifican como infringidos los siguientes preceptos del Derecho estatal:

(a) El artículo 27.1 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (BOE de 19 de diciembre) [«LISyD»], en relación con el principio de neutralidad de las particiones hereditarias, y

(b) El artículo 13.Tres de la Ley 14/1996, de 30 de diciembre , de cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y de medidas fiscales complementarias (BOE de 31 de diciembre) [«Ley 14/1996», en adelante], precepto que en las adquisiciones mortis causa permite a las Comunidades Autónomas regular las reducciones de la base imponible, siempre que se mantengan en condiciones análogas a las establecidas por el Estado.

3. Razona que tales infracciones han sido relevantes y determinantes de la decisión adoptada en la sentencia discutida, en atención a que la Sala de instancia:

(a) Si bien admite la aplicabilidad en la determinación de la base imponible del principio de neutralidad de las particiones hereditarias regulado en el artículo 27.1 LISyD, no lo considera aplicable empero en la cuantificación de la base liquidable y, por consiguiente, resuelve que no resulta vulnerado por las exigencias que para el disfrute de la reducción discutida impone el Decreto de la Generalitat de Catalunya 356/1999, de 30 de noviembre , por el que se desarrolla el régimen de aplicación de la reducción de la base imponible del impuesto sobre sucesiones y donaciones reconocida en las transmisiones mortis causa de empresas individuales, participaciones en entidades y otros bienes (DOGC de 28 de diciembre) [en lo sucesivo, «Decret 356/1999»], cuando si la decisión hubiera sido que la correcta interpretación del artículo 27.1 LISyD obliga a aplicar dicho principio de neutralidad a toda la sucesión (incluidas las reducciones), como lo han interpretado otros tribunales superiores de justicia, habría concluido que las exigencias del Decret 356/1999 son contrarias al mismo.

(b) Aunque reconoce que el artículo 13.Tres de la Ley 14/1996 permite a las Comunidades Autónomas regular las reducciones de la base imponible en caso de adquisiciones mortis causa , siempre que se mantengan en condiciones análogas a las establecidas por el Estado, concluye erróneamente que las exigencias del Decret 356/1999 no alteran ni la naturaleza ni las condiciones de las reducciones estatales, cuando si hubiese interpretado correctamente el principio de neutralidad y hubiese analizado las condiciones en que se aplican las reducciones concernidas por el litigio en el ámbito estatal, habría concluido que la aplicación de la reducción catalana supone un empeoramiento respecto de la reducción estatal.

4. Justifica el interés casacional objetivo del recurso de casación preparado en las siguientes razones, resumidamente expuestas:

4.1. La doctrina sentada por sentencia impugnada afecta a un gran número de situaciones, por trascender al caso objeto del proceso [artículo 88.2.c) de la Ley 29/1998, de 13 de julio , reguladora de esta jurisdicción (BOE de 14 de julio) -«LJCA»-], dado que el Decret 356/1999 resulta de aplicación a todas las adquisiciones mortis causa de empresas individuales o participaciones en entidades y otros bienes producidas en Cataluña.

4.2. La sentencia aplica normas en las que se sustenta la razón de decidir sobre la que no existe jurisprudencia [artículo 88.3.a) LJCA], pues el Tribunal Supremo no se ha pronunciado aún ni sobre la adecuación del Decret 356/1999 al principio de neutralidad regulado en el artículo 27.1 LISyD, ni sobre su compatibilidad con el artículo 13.Tres de la Ley 14/1996 .

5. Fundamenta la conveniencia de un pronunciamiento del Tribunal Supremo en la necesidad de clarificar la interpretación de la reducción de la base imponible discutida, a la vista del principio de neutralidad de las particiones hereditarias y de las limitaciones legales previstas para el ejercicio de la potestad tributaria de las Comunidades Autónomas en este impuesto estatal cedido.

Segundo.

La Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 24 de marzo de 2017, habiendo comparecido los recurrentes ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA . De igual modo lo han hecho la Generalitat de Catalunya y la Administración General del Estado.

Es Magistrado Ponente el Excmo. Sr. D. Manuel Vicente Garzon Herrero, Magistrado de la Sección

RAZONAMIENTOS JURIDICOS**Primero.**

1. El escrito de preparación fue presentado en plazo (artículo 89.1 LJCA), la sentencia contra la que se dirige el recurso es susceptible de casación (artículo 86 LJCA , apartados 1 y 2) y doña Micaela y doña María Cristina , doña Casilda , doña Gregoria y don Abel se encuentran legitimados para interponerlo, por haber sido parte en el proceso de instancia (artículo 89.1 LJCA).

2. En el escrito de preparación se acredita el cumplimiento de tales requisitos reglados, se identifican con precisión las normas del ordenamiento jurídico estatal que se reputan infringidas, alegadas en el proceso, tomadas en consideración por la Sala de instancia o que ésta hubiera debido observar aun sin ser alegadas. También se justifica que su infracción ha sido relevante y determinante del fallo de sentencia impugnada [artículo 89.2 LJCA , letras a), b), d) y e)].

3. En el repetido escrito se justifica, con especial referencia al caso, que concurre interés casacional objetivo porque la sentencia discutida sienta una doctrina que afecta a un gran número de situaciones, por trascender al caso objeto del proceso [artículo 88.2.c) LJCA], y aplica normas en las que se sustenta su razón de decidir sobre las que no existe jurisprudencia [artículo 88.3.a) LJCA]. También se razona la conveniencia de un pronunciamiento del Tribunal Supremo [artículo 89.2, letra f) LJCA].

Segundo.

1. En el fundamento de derecho segundo de la sentencia recurrida se resumen los antecedentes fácticos relevantes en el litigio del que trae causa este recurso de casación:

«El día 2 de julio de 2000, falleció D. Eulogio , habiendo otorgado testamento en fecha 23 de mayo de 1966, instituyendo como heredera universal a su esposa D^a Micaela y legando a sus hijos o estirpe de los mismos la legítima correspondiente. El caudal hereditario estaba conformado por distintos bienes, entre los que figuraba la vivienda habitual del causante y el negocio de farmacia que regentaba en la localidad de Sant Cugat, siendo objeto ambos de la reducción del 95% de la base imponible prevista en el artículo 29 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto de Sucesiones y Donaciones . A partir de lo anterior, los sujetos pasivos del impuesto calcularon las cuotas tributarias a ingresar aplicando el principio de neutralidad de las particiones hereditarias previsto en el artículo 27.1 de la Ley 29/1987 , sin embargo, la Oficina liquidadora del impuesto giró nuevas liquidaciones al entender que no cabía aplicar el principio de neutralidad a todos los interesados cualesquiera que fueren las particiones y adjudicaciones producidas, sino que debía considerarse beneficiario de la reducción únicamente al heredero o legatario que resultó adjudicatario efectivo del bien beneficiado, en aplicación del Decret 356/1999, de 30 de noviembre, circunstancia que concurre con uno de los hijos del causante, concretamente con D. Abel al adquirir la plena propiedad de la oficina de farmacia sita en calle Lluís Companys, 46, de Sant Cugat del Valles, valorada en 1.202.024'21€. Al ser dicha adjudicación superior al importe de la legítima que le correspondía, dicho legatario tuvo que abonar el exceso, constituido por la cantidad de 1.118.618,61 €, a la heredera, en el plazo de 15 días».

2. El litigio tiene por objeto, pues, unas liquidaciones por el impuesto sobre sucesiones en Cataluña, debatiéndose si procede la aplicación de la reducción de un 95 por 100 en la base imponible, en la parte correspondiente a la vivienda habitual y la empresa familiar del causante [artículo 20.2.c) LISyD], a todos los herederos o sólo a aquél que resultó adjudicatario en la partición hereditaria, previa, en su caso, compensación en metálico.

3. Se discutió tal extremo en la instancia porque, mediante el Decret 356/1999, al disciplinar reglamentariamente ese beneficio fiscal, la Generalitat de Catalunya, en el ejercicio de sus competencias normativas de desarrollo en relación con los impuestos estatales cedidos, dispuso que la reducción alcanzaría únicamente al adjudicatario o adjudicatarios efectivos de los bienes respecto de los que opera la reducción, siempre que cumplan los requisitos subjetivos legalmente previstos (artículo 2.1), teniendo en cuenta que si, como consecuencia de la partición realizada resultan excesos de adjudicación y éstos se concretan en bienes que determinen la aplicabilidad de la reducción, la base de cálculo de la misma no podrá exceder, en ningún caso, del importe de la adquisición hereditaria individual que, según el título sucesorio, correspondía al adjudicatario o adjudicatarios efectivos (artículo 3.2).

4. Los demandantes sostuvieron que el Decret 356/1999 es contrario al artículo 27.1 LISyD y al artículo 13.Tres de la Ley 14/1996 , lo que la Sala de instancia niega:

4.1. En relación con la primera infracción, por dos circunstancias: «La primera, que el precepto en cuestión se enmarca en la determinación de la Base imponible del impuesto, en los términos que la regula el artículo 9 de la misma Ley 29/1987 , mientras que la reducción o beneficio sobre la base imponible constituida por el valor de la empresa individual, negocio profesional o participación en entidades, se enmarcaría en la determinación ya de la Base liquidable (artículo 20 de la Ley 29/1987). Y la segunda, que para nada se refiere el artículo 27 a la reducción o beneficio que centra nuestra atención, sino únicamente, abundando en el tema de la Base imponible, al posible aumento de valor de los bienes objeto de partición, como consecuencia de una actuación de comprobación de la Administración tributaria» (FD Cuarto).

4.2. En relación con la segunda infracción, porque «el artículo 13 de la ya derogada Ley 14/1996, de 30 de diciembre , de cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas, ya dispuso que las Comunidades Autónomas, en el caso de las adquisiciones "mortis causa", podrán regular las reducciones de la base imponible, debiéndose mantener las del Estado en condiciones análogas a las establecidas por éste [...] Y ello es lo que ha sucedido en el caso que nos ocupa con el artículo 2 del Decret 356/1999, de 30 de noviembre, y ha ido sucediendo pacíficamente en las normas que lo han sustituido, como es el caso del artículo 6 del Decret 414/2011, de 13 de diciembre, que lo derogó. Insistimos en que no se altera ni la naturaleza ni las condiciones de aplicación de la reducción cuestionada, sino que tan solo se establece una regla de cálculo para situaciones determinadas que no es contraria a la normativa estatal de aplicación, pero que en Cataluña varía el que con carácter general se había ido aplicando en base a una resolución interpretativa de la Dirección General de Seguros, en los territorios de otras Comunidades Autónomas» (FD Quinto).

5. Las infracciones que los recurrentes imputan a la sentencia recurrida en el escrito de preparación del recurso de casación son coincidentes con las aquí reseñadas de su demanda en la instancia.

Tercero.

1. La potestad originaria para establecer tributos corresponde exclusivamente al Estado mediante Ley (artículo 133.1 de la Constitución Española -«CE »-), ello sin perjuicio de la de las Comunidades Autónomas para establecer y exigir tributos propios de acuerdo con la Constitución y las leyes (artículo 133.2 CE) y, en su caso, de su participación en los impuestos cedidos total o parcialmente por el Estado [artículo 157.1.a) CE].

2. Entre los tributos que inicialmente se consideraron cedibles se encontraba el impuesto sobre sucesiones y donaciones [artículo 11.d) de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (BOE de 1 de octubre) -«LOFCA»-]. Con carácter general, la cesión de ese impuesto estatal se encontraba prevista en el artículo 2.Uno.c) de la Ley 14/1996 y para la Comunidad Autónoma de Cataluña su cesión

se produjo mediante el artículo 1.1.d) de la Ley 31/1997, de 4 de agosto, de modificación del régimen de cesión de tributos del Estado a la Generalidad de Cataluña y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión (BOE de 5 de agosto), que modificó la disposición adicional 6ª.1 del Estatuto de Autonomía de Cataluña, aprobado por Ley Orgánica 4/1979, de 18 de diciembre (BOE de 22 de diciembre).

3. La cesión del impuesto sobre sucesiones y donaciones comportaba la atribución de competencias normativas en relación, en lo que aquí ahora interesa, con las reducciones de la base imponible [artículo 19.2.c) LOFCA], competencias expresamente reconocidas a Cataluña en el artículo 2.2 de la citada Ley 31/1997, que habrían de ser ejercidas en los casos y condiciones dispuestos por la Ley 14/1996.

4. El artículo 13.Tres de la Ley 14/1996 dispuso, en su segundo párrafo, que tratándose de adquisiciones mortis causa las Comunidades Autónomas podrían regular las reducciones de la base imponible, debiendo «mantener las del Estado en condiciones análogas a las establecidas por éste».

5. Al desarrollar reglamentariamente para su territorio el artículo 20.2.c) LISyD, la Generalitat de Catalunya previó en el artículo 2.1 del Decret 356/1999 que «[c]uando en el caudal relicto del causante figuren cualesquiera de los bienes que determinan la aplicabilidad de la reducción y fuesen dos o más las personas llamadas a sucederlo a título universal o como legatarios de parte alícuota, serán beneficiarios de la reducción, si procede, el adjudicatario o adjudicatarios efectivos de aquellos bienes según la partición, siempre que cada uno de éstos cumpla los requisitos subjetivos legalmente previstos». El artículo 3.2 precisaba, por su parte, que «[s]i como consecuencia de la partición realizada resultan excesos de adjudicación y éstos se concretan en bienes que determinan la aplicabilidad de la reducción, la base de cálculo de ésta no podrá exceder, en ningún caso, del importe de la adquisición hereditaria individual que, según el título sucesorio, correspondía al adjudicatario o adjudicatarios efectivos».

6. Finalmente, el artículo 27.1 LISyD preceptúa, conviene recordarlo, que en las sucesiones por causa de muerte, cualesquiera que sean las particiones y adjudicaciones que los interesados hagan, se considerarán para los efectos del impuesto como si se hubiesen hecho con estricta igualdad y con arreglo a las normas reguladoras de la sucesión.

7. A la vista de lo que precede, cabe preguntarse si el desarrollo normativo realizado por la Comunidad Autónoma de Cataluña respeta los condicionamientos impuestos por la legislación del Estado, tanto el principio de neutralidad en las particiones hereditarias [artículo 27 LISyD] como la exigencia de que la regulación autonómica de las reducciones de la base imponible en el impuesto sobre sucesiones y donaciones mantengan las del Estado «en condiciones análogas» a las establecidas por éste [artículo 13.Tres, párrafo segundo, de la Ley 14/1996].

Cuarto.

1. La cuestión que suscita este recurso de casación es la de precisar si, al ejercer sus competencias normativas en relación con la reducción del 95 por 100 en la base imponible del impuesto sobre sucesiones y donaciones, las comunidades autónomas, y en particular la de Cataluña, puede, manteniendo la reducción, introducir condiciones que comporten una restricción subjetiva del beneficio fiscal, de modo que sólo puedan disfrutarlo el adjudicatario o los adjudicatarios efectivos de los bienes según la partición.

2. Esta cuestión está íntimamente relacionada con la descrita en el auto de 7 de junio de 2017 (RCA 888/2017; ES:TS :2017:5472A) y como aquella presenta, a juicio de esta Sección de admisión de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, porque compromete la interpretación de normas del ordenamiento jurídico estatal, que han determinado el fallo impugnado, sobre las que no existe jurisprudencia [artículo 88.3.a) LJCA], y se proyecta potencialmente sobre un gran número de situaciones [artículo 88.2.c) LJCA]. Por consiguiente, es menester un pronunciamiento del Tribunal Supremo que la esclarezca.

Quinto.

1. En virtud de lo dispuesto en el artículo 88.1 LJCA , en relación con el artículo 90.4 LJCA , procede admitir este recurso de casación, cuyo objeto será, por presentar interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, la cuestión descrita en el punto 1 del fundamento jurídico anterior.

2. Los preceptos legales que, en principio serán objeto de interpretación, son el artículo 13.Tres de la Ley 14/1996 , en relación con el artículo 2.2 de la Ley 31/1997 , a la luz de lo dispuesto en los artículos 20.2.c) y 27.1 LISyD.

Sexto.

Conforme a lo dispuesto por el artículo 90.7 LJCA , este auto se publicará íntegramente en la página web del Tribunal Supremo.

Séptimo.

Procede comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto, como dispone el artículo 90.6 LJCA , y conferir a las actuaciones el trámite previsto en los artículos 92 y 93 LJCA , remitiéndolas a la Sección Segunda de esta Sala, competente para su sustanciación y decisión de conformidad con las reglas de reparto.

Por todo lo anterior,

La Sección de Admisión

ACUERDA

1º) Admitir el recurso de casación RCA/2203/2017, preparado por doña Micaela y doña María Cristina , doña Casilda , doña Gregoria y don Abel , contra la sentencia dictada el 18 de noviembre de 2016 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, en el recurso 492/2014 .

2º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en: Determinar si, al ejercer sus competencias normativas en relación con la reducción del 95 por 100 en la base imponible del impuesto sobre sucesiones y donaciones, las comunidades autónomas, y en particular la de Cataluña, puede, manteniendo esa reducción, introducir condiciones que comporten una restricción subjetiva del beneficio fiscal, de modo que sólo puedan disfrutarlo el adjudicatario o los adjudicatarios efectivos de los bienes según la partición.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación el artículo 13.Tres de la Ley 14/1996, de 30 de diciembre , de cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y de medidas fiscales complementarias, al que remite el artículo 2.2 de la Ley 31/1997, de 4 de agosto , de modificación del régimen de cesión de tributos del Estado a la Generalidad de Cataluña y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión, en relación con los artículos 20.2.c) y 27.1 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones .

4º) Publicar este auto en la página web del Tribunal Supremo.

5º) Comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto.

6º) Para su tramitación y decisión, remitir las actuaciones a la Sección Segunda de esta Sala, competente de conformidad con las normas de reparto.



Así lo acuerdan y firman. Luis María Díez-Picazo Giménez Manuel Vicente Garzón Herrero Segundo Menéndez Pérez Octavio Juan Herrero Pina Eduardo Calvo Rojas Joaquín Huelin Martínez de Velasco Diego Córdoba Castroverde José Juan Suay Rincón Jesús Cudero Blas

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.