

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ078088

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia 735/2020, de 10 de junio de 2020

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 4870/2017

SUMARIO:

ISD. Normas especiales. Derechos reales y consolidación del dominio. Partición y excesos de adjudicación. La resolución recurrida, frente a la opinión de la sala de instancia, entiende que la tributación por el ISD ha de efectuarse conforme al título sucesorio, con independencia de las particiones y adjudicaciones realizadas por los herederos, no siendo de aplicación en tal caso las reglas particulares de tributación del usufructo que pudieran derivarse de tales particiones y adjudicaciones entre los herederos; y que sólo serían aplicables cuando el usufructo y la nuda propiedad derivan directamente del título sucesorio, pero no de actos posteriores. No puede mantenerse el parecer del auto de admisión de que la tributación se ha realizado en base no al título sucesorio, sino sobre la base de los pactos particulares entre los herederos, como resulta palmario de los hechos relatados y de lo referido en la propia sentencia de instancia. Debe señalarse que la tributación se ha realizado conforme al título sucesorio, y se han aplicado las normas sobre la tributación del derecho de usufructo. Siendo todo ello así, decae el planteamiento que realiza la parte recurrente, puesto que a la vista de los hechos y del pronunciamiento de la sentencia, en modo alguno han sido los herederos en la escritura de aceptación y partición de la herencia los que han determinado el modo de realizar la tributación, sin que se haya infringido el art. 27.1 Ley ISD. Este precepto reconoce el principio de igualdad o neutralidad respecto de la determinación de la base imponible, de suerte que sean cuales sean las particiones y adjudicaciones que los interesados hagan, la base imponible se fija entre los sujetos pasivos como si la herencia se hubiera distribuido en los términos establecidos en el testamento o por partes iguales entre los herederos a falta de previsión diferente, independientemente de cómo se haya distribuido en la práctica la herencia entre aquellos. A efectos del impuesto, por ende, la partición resulta irrelevante, debiéndose ajustar al título sucesorio. Cuando no se respeta este principio y la partición no es proporcional a la participación de cada heredero en el caudal relicto se producen excesos y defectos de adjudicación que pueden dar lugar a gravámenes adicionales. En este caso como reconoce la sentencia de instancia «no se han producido excesos de adjudicación a través de una adjudicación contraria al título de la sucesión, ni ha tenido lugar una comprobación de valores que hubiese evidenciado una eventual desproporción en los valores de la herencia». [Vid., ATS, de 5 de febrero de 2018, recurso n.º 4870/2017 (NFJ078091) que admite el recurso de casación interpuesto contra la STSJ de Aragón de 7 de junio de 2017, recurso n.º 280/2016 (NFJ067745) que se confirma].

PRECEPTOS:

Ley 29/1987 (Ley ISD), arts. 26 y 27.1.
RD 1629/1991 (Rgto ISD), art. 51.

PONENTE:

Don José Antonio Montero Fernández.

Magistrados:

Don NICOLAS ANTONIO MAURANDI GUILLEN
Don JOSE DIAZ DELGADO
Don ANGEL AGUALLO AVILÉS
Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ

Don FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS
Don JESUS CUDERO BLAS
Don ISAAC MERINO JARA
Don MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 735/2020

Fecha de sentencia: 10/06/2020

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 4870/2017

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 12/05/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. José Antonio Montero Fernández

Procedencia: T.S.J.ARAGON CON/AD SEC.2

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

Transcrito por: CAR

Nota:

R. CASACION núm.: 4870/2017

Ponente: Excmo. Sr. D. José Antonio Montero Fernández

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 735/2020

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. Nicolás Maurandi Guillén, presidente

D. José Díaz Delgado

D. Ángel Aguallo Avilés

D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Jesús Cudero Blas

D. Isaac Merino Jara

D^a. Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 10 de junio de 2020.

Esta Sala ha visto en su Sección Segunda, constituida por los Excmos. Sres. Magistrados indicados al margen, el recurso de casación n.º 4870/2017, interpuesto por Gobierno de Aragón, representado y asistido por el Letrado de sus Servicios Jurídicos, contra la sentencia de 7 de junio de 2017, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Segunda) del Tribunal Superior de Justicia de Aragón, pronunciada en el recurso n.º 280/2016, desestimatoria de la impugnación dirigida contra resolución del Tribunal Económico Administrativo de fecha 22 de julio de 2016, sobre Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Han comparecido en el recurso de casación como partes recurridas la Administración General del Estado, representada y asistida por el Sr. Abogado del Estado, y D^a. Evangelina, Herederos de D^a. Esperanza, D^o. Gregorio, D^a. Inés y D^a. Isidora, representados por la procuradora de los Tribunales D^a. Isabel Artazos Herce, bajo la dirección letrada de D^o. Javier Lasheras San Martín.

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

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero. *Resolución recurrida en casación.*

En el recurso n.º 280/2016, seguido en la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Aragón, con fecha 7 de junio de 2017, se dictó sentencia cuya parte dispositiva es del siguiente tenor literal: "FALLO.- PRIMERO.- Desestimamos el recurso contencioso-administrativo n.º 280/2016 interpuesto por el Gobierno de Aragón contra la resolución indicada en el encabezamiento de esta sentencia. SEGUNDO.- Condenamos a la parte recurrente al pago de las costas".

Segundo. *Preparación del recurso de casación.*

Notificada dicha sentencia a las partes, por el Letrado de los Servicios Jurídicos en la representación que ostenta del Gobierno de Aragón, se presentó escrito con fecha 11 de julio de 2017, ante la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Aragón, preparando recurso de casación, y la Sala, por auto de 14 de septiembre de 2017, tuvo por preparado el recurso de casación, con emplazamiento de las partes ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, habiendo comparecido, dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA, como parte recurrente el Gobierno de Aragón, representado y asistido por el Letrado de sus Servicios Jurídicos, y como partes recurridas la Administración General del Estado, representada y asistida por el Sr. Abogado del Estado, y D^a. Evangelina, Herederos de D^a. Esperanza, D^o. Gregorio, D^a. Inés y D^a. Isidora, representados por la procuradora de los Tribunales D^a. Isabel Artazos Herce, bajo la dirección letrada de D^o. Javier Lasheras San Martín.

Tercero. *Admisión del recurso.*

Recibidas las actuaciones en este Tribunal, la Sección Primera de esta Sala acordó, por auto de 5 de febrero de 2018, la admisión del recurso de casación, en el que aprecia que concurren en este recurso de casación las circunstancias de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia previstas en los apartados 3.a) y 2.c) del artículo 88 de la Ley 29/1998, de 13 de Julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, precisando que:

"2º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

Determinar, en caso de llamamiento hereditario a título de plena propiedad, si la tributación por el Impuesto sobre Sucesiones ha de realizarse conforme al título sucesorio, por lo que no resultan de aplicación las reglas especiales de tributación por usufructo y nuda propiedad que puedan derivarse de las particiones y adjudicaciones realizadas entre los herederos o, por el contrario las referidas reglas especiales han de tenerse en cuenta aunque el usufructo y la nuda propiedad tengan su origen en los actos particulares de adjudicación de herencia.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación el artículo 27.1 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 Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre".

Cuarto. Interposición del recurso de casación y oposición.

Recibidas las actuaciones en esta Sección Segunda, el Letrado de los Servicios Jurídicos, en la representación que ostenta del Gobierno de Aragón, por medio de escrito presentado el 6 de abril de 2018, interpuso recurso de casación, en el que expuso que las normas infringidas por la sentencia impugnada son:

1.- El artículo 27.1 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (LISD).

2.-El artículo 51 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aprobado por Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre (RLISD).

El recurrente manifiesta que, los términos de discrepancia se centran en si los cálculos de la liquidación tributaria deben realizarse conforme al título sucesorio, o deben hacerse en base a la adjudicación realizada por los herederos. Así, la Administración Tributaria autonómica entiende que, en el caso de llamamiento hereditario en plena propiedad, en que la adquisición desagregada en nuda propiedad y usufructo de los bienes o cuotas de los mismos, que se integraban en el patrimonio del causante en plena propiedad, se produce por un acto de voluntad de los herederos manifestada en la escritura de aceptación y adjudicación de la herencia la tributación por el ISD ha de realizarse conforme al título sucesorio (independientemente de las particiones y adjudicaciones realizadas por los herederos), no siendo de aplicación las reglas particulares de tributación del usufructo, y considera que únicamente son aplicables cuando el usufructo y la nuda propiedad derivan directamente del título sucesorio y no de actos posteriores de los herederos. Mientras que la Sala de instancia entiende que, cuando el usufructo y la nuda propiedad tienen su origen en los actos particionales de adjudicación de la herencia son de aplicación los preceptos específicos de la LISD dedicados a la nuda propiedad y el usufructo, por lo que la interpretación que debe hacerse del artículo 27.1 LISD debe limitarse a los supuestos de exceso de adjudicación y comprobación de valor. Postura que no comparte el recurrente porque posibilita dejar en manos los herederos la tributación por el ISD, mediante actos inter vivos posteriores al llamamiento hereditario, infringiéndose lo previsto en el art. 27.1 LISD, como el artículo 17.5 de la ley 58/2003, general tributaria (LGT), toda vez que en el presente caso, la adquisición de la nuda propiedad y usufructo de los bienes que integraban el patrimonio del causante, se produce por un acto de voluntad de los herederos manifestada en la escritura de aceptación y adjudicación de la herencia (ese usufructo no se constituye sucesoriamente), por lo que le es aplicable el citado artículo 27 de dedicado a la "partición". Lo que hay es un llamamiento hereditario a título de plena propiedad y, esto es lo que enriquece a cada heredero y lo que sujeta a tributación el ISD. Una vez ingresado en su patrimonio esa riqueza, el reparto y concreción de derechos (en este caso en nuda propiedad y usufructo) es un acto posterior distinto, tanto civilmente (partición frente a la previa aceptación del llamamiento), como fiscalmente (art 27).

Tras las anteriores alegaciones, la parte recurrente solicitó a la Sala que "dicte sentencia estimando el recurso de casación en los términos solicitados en el presente escrito".

Por su parte, el Sr. Abogado del Estado, en la representación que le es propia, por escrito presentado con fecha 30 de julio de 2018, formuló oposición al recurso de casación manifestado que procede la desestimación del recurso, toda vez que la cuestión aquí planteada es determinar -en caso de llamamiento hereditario a título de plena propiedad-, si la tributación por el ISD ha de realizarse conforme al título sucesorio (por lo que no resultan de aplicación las reglas especiales tributación por usufructo y nuda propiedad), o por el contrario, estas reglas especiales han de tenerse en cuenta (aunque el usufructo y la nuda propiedad tengan su origen en los actos particulares de adjudicación de herencia). El art. 27 LISD consagra legalmente en el ámbito del ISD el principio de igualdad en la partición según el cual y con carácter general en las sucesiones por causa de muerte, cualesquiera que sean las particiones y adjudicaciones realizadas por los interesados (los causahabientes) se considerarán a efectos del impuesto, como si se hubieran hecho con estricta igualdad, de acuerdo con las normas reguladoras de la sucesión, todo ello con el fin de impedir que, vía partición, se realicen otros negocios jurídicos entre los causahabientes, que determinan la existencia de excesos de adjudicación y la consiguiente tributación de los mismo por el ITPO y AJD.

Reconociéndose la plena capacidad de los herederos para realizar la partición hereditaria, cuando, como aquí, el testador no lo hubiere hecho (art. 1058 Código Civil) es frecuente, en función de los bienes integrantes del caudal hereditario (en numerosos casos indivisibles) que las adjudicaciones realizadas por los herederos no resulten proporcionales a su participación en el caudal hereditario según el título sucesorio, pudiéndose originar por excesos de adjudicación en detrimento de otros herederos que son compensados en metálico o en otros bienes de la herencia (como ha ocurrido en el presente caso). Por ello, el art. 27.3 de la LISD trata de los negocios jurídicos entre los causahabientes, vía partición hereditaria, de los que resulte un exceso de adjudicación, disponiendo que se liquiden excesos de adjudicación, según las normas establecidas en el ITP y AJD, cuando existan diferencias, según el valor declarado, en las adjudicaciones efectuadas a los herederos o legatarios, en relación con el título hereditario. Esto es así para evitar que pueda llegar a utilizarse la partición hereditaria como vía de transmisiones. El Sr. Abogado del Estado, sostiene que en el caso de autos, dada la titularidad compartida de la vivienda entre la causante y su hermana heredera, que convivía con ellas, la atribución a la misma (vía partición hereditaria) del 2/20 en plena propiedad y el 8/20 restante en usufructo, no ha supuesto exceso de adjudicación tributable (ex artículo 27.3 LISD) por el juego combinado del artículo 7.2.B) del TRLITPAJD y el artículo 1062 Código Civil (indivisibilidad del bien) al que se remite. De esta forma, y previa compensación a los demás herederos con otros bienes de la herencia, se han respetado las cuotas que corresponden a cada heredero según el título hereditario. Los herederos en la partición, han hecho uso de una opción legal y perfectamente válida, atribuyendo la porción hereditaria correspondiente de la vivienda habitual (2/20 partes en propiedad y 8/20 partes en usufructo) a la única heredera que podía beneficiarse de la reducción fiscal correspondiente en el ISD, para cuya liquidación (como manifiesta la sentencia de instancia y el TEARA) habrá que tener presente las reglas especiales de liquidación del artículo 51 del RISD (artículo 26 de la LISD), sometiendo la adquisición de los nudos propietarios al tipo medio efectivo de gravamen correspondiente a la adquisición íntegra de sus participaciones, tipo medio que habrá que aplicarse de nuevo cuando se produzca la extinción del usufructo por muerte de la usufructuaria consolidándose a su favor el pleno dominio que a cada uno corresponda.

Tras las anteriores alegaciones, terminó suplicando a la Sala "dicte sentencia por la que lo desestime confirmando la sentencia recurrida".

Asimismo, la procuradora de los Tribunales D^a. Isabel Artazos Herce, en nombre y representación de D^a. Evangelina, Herederos de D^a. Esperanza, D^o. Gregorio, D^a. Inés y D^a. Isidora, por escrito presentado con fecha 11 de septiembre de 2018, también formalizó su oposición al recurso, manifestando que:

- La adquisición individual se produce en el momento de la aceptación de herencia, por lo que a efectos de impuesto el título sucesorio no es absolutamente relevante.
- El artículo 27.1 no puede interpretarse sin atender al hecho imponible del impuesto (art. 3) y a la base imponible del mismo (art. 9) que se refieren específicamente a la adquisición individual como hecho imponible y al valor de la adquisición individual como base imponible.
- El artículo 27.1 se refiere expresamente a casos de excesos de adjudicación en la partición y, más concretamente, que se pongan de manifiesto en comprobación de valores. No es el caso.
- El artículo 27.1 exige un reparto en igualdad en valores adjudicados y en este caso se cumple.

- El artículo 27.1 exige respeto a las normas sucesorias, y en este caso se han respetado ya que el artículo 1058 del Código Civil permite la partición efectuada, sin que haya norma alguna que prohíba desmembrar el dominio en uso o usufructo y nuda propiedad en la partición hereditaria.

- No existe norma tributaria que prohíba o impida una adjudicación de bienes por partición de herencia como tengan por conveniente los herederos, siempre que dicha partición se ajuste en valores adjudicados al título de herencia. El artículo 27.1 no puede ser interpretado en otro sentido, máxime en relación con los artículos 3 y 9 de la misma ley.

- Además, atendiendo al artículo 27.1, el mayor valor comprobado en algún bien afectaría al valor del caudal relicto pero no al resto de normas de liquidación del impuesto.

Termina concluyendo que, dado que ni la administración recurrente en la liquidación recurrida refiere exceso de adjudicación alguno, ni hay comprobación de valores que suponga un exceso de adjudicación, no es aplicable el artículo 27.1 en el que se basó la demanda y que no se ha infringido en modo alguno por la sentencia recurrida.

Tras las anteriores alegaciones, terminó suplicando a la Sala "dicte Sentencia por la que desestime el recurso de casación interpuesto al interpretar el artículo 27.1 de la ley 29/1987, de 18 de Diciembre, del impuesto sobre sucesiones y donaciones, en el sentido en que lo ha interpretado el Tribunal de Justicia de Aragón en la sentencia impugnada, y el TEAR de Aragón en su resolución, confirmando la Sentencia impugnada con imposición de costas a la administración recurrente".

Quinto. Señalamiento para deliberación del recurso.

Por providencia de 5 de octubre de 2018, el recurso quedó concluso y pendiente de votación y fallo, al no haber lugar a la celebración de vista pública por no advertir la Sala la necesidad de dicho trámite.

Llegado su turno, se señaló para deliberación, votación y fallo el 12 de mayo de 2020. Este recurso ha sido deliberado por los medios tecnológicos disponibles en la fecha que ha sido posible, como consecuencia de las disfunciones generadas por el COVID-19.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero. Objeto del presente recurso de casación.

Es objeto del presente recurso de casación la sentencia dictada por la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Aragón de fecha 7 de junio de 2017, recaída en el recurso contencioso administrativo ordinario número 280/2016, desestimatoria de la impugnación dirigida contra resolución del Tribunal Económico Administrativo de fecha 22 de julio de 2016.

De los antecedentes que constan son hechos relevantes los siguientes.

En 14 de octubre de 2008 falleció en estado de soltera, sin descendencia y sin haber otorgado testamento D^a Matilde.

En 25 de marzo de 2009 el Juzgado de 1^a Instancia nº 13, Sección B, de Zaragoza dictó auto en el procedimiento de declaración de herederos 1595/2008, por el que se declaran únicos y universales herederos abintestato de D^a Matilde a sus hermanos de doble vínculo, D^a Patricia, D^a Evangelina, D^a Esperanza y D. Gregorio, cada uno en 1/5 de la herencia, por derecho propio, y a sus sobrinas D^a Inés y D^a Isidora, hijas del premuerto hermano D. Jesus Miguel, cada una en 1/10 de la herencia, por sustitución legal.

En 14 de abril de 2009 los herederos y obligados tributarios presentaron las autoliquidaciones por el impuesto sobre sucesiones y donaciones correspondiente a la herencia de D^a Matilde, adjuntando declaración privada de bienes, determinando una masa hereditaria total de 416.534,13 € (computando 12.713,69 € de ajuar doméstico y 5.369,51 € como gastos y deudas), a la que corresponde añadir una póliza de seguros por importe de 14.600 €.

En dichas autoliquidaciones señalan como base imponible imputable a cada uno de los obligados tributarios en la siguiente forma:

- Evangelina 66.226,83 €.
- Esperanza 66.226,83 €.

- Gregorio: 66.226,83 €.

- Patricia 186.226,83 €. (propietaria ya de 10/20 partes de la vivienda y residente en la misma, fue la única que se acogió a la reducción de la base imponible, prevista en la normativa del impuesto para adquisiciones "mortis causa" de la vivienda habitual de la persona fallecida, artº 20.2.c) de la LISD).

- Inés 33.113,41 €.

- Isidora 33.113,41 €.

En 14 de julio de 2009, los causahabientes otorgaron escritura pública de manifestación, aceptación y adjudicación de herencia, por el que se adjudican conforme al título de la sucesión la totalidad de bienes del inventario, sea en cuotas de plena propiedad, usufructo o nuda propiedad, resultando adjudicado a cada uno de los hermanos de la causante bienes valorados en 84.757,99 y para las sobrinas bienes por valor de 42.378,99 €.

Ascendía el valor de los bienes relictos, según el inventario, a 423.789,96 euros y las bajas de la herencia, a 5.369,51 euros. Las adjudicaciones realizadas importaban 84.757,99 euros, con deducción de 1.073,90 euros, cada una de las cuatro quintas partes a favor de los hermanos; y 42.378,99 euros, con deducción de 536,95 euros, cada una de las dos décimas partes restantes a favor de las sobrinas.

En 8 de octubre de 2012 la oficina gestora notificó a los recurrentes (a excepción de doña Patricia) el inicio de otros tantos procedimientos de comprobación limitada, con propuesta de liquidación provisional, por considerar que las bases imponibles declaradas habían sido mal calculadas, por cuanto el reparto no se ajustaba a lo establecido en el auto judicial.

En el trámite de alegaciones los obligados tributarios manifestaron su disconformidad con la regularización propuesta por las siguientes razones:

"... a Doña Patricia, que ya era propietaria de 10/20 partes y residente en la misma, se le adjudica en pleno dominio 2/20 partes de la vivienda del haber y también el usufructo de las restantes 8/20 partes. Y, si bien en la escritura se aplica para la adjudicación las normas de valor del usufructo y, por consiguiente, atendiendo a la edad de la usufructuaria de 78 años, un 11 % del valor del 50% de la vivienda; para efectuar las autoliquidaciones, se aplican las normas previstas para el impuesto que s.e.u.o, nos llevan a las autoliquidaciones ya presentadas en su día".

En 30 de noviembre de 2012 la oficina gestora notificó al representante de los obligados tributarios las liquidaciones provisionales giradas a su cargo (a todos, excepto a doña Patricia), con desestimación de las alegaciones realizadas, indicando lo siguiente:

"... tal y como consta en la propuesta de liquidación notificada, las bases imponibles de las autoliquidaciones (Modelo 652) no coinciden con el reparto establecido en el auto de declaración de herederos abintestato de 25 de marzo de 2009. Así pues, a los hermanos Evangelina Gregorio Esperanza Patricia Matilde les corresponde 1/5 de la masa hereditaria, es decir: 86.139,23 € a cada uno. Y a las hermanas Inés Isidora 1/10 de dicha masa que asciende a 43.069,59 €. Siendo que los hermanos Gregorio, Esperanza y Evangelina han declarado en sus autoliquidaciones una base imponible de 66.226,83 €, y las hermanas Isidora Inés una base imponible de 33.113,41 €, procede regularizar las mismas".

La sentencia de instancia desestima la demanda en base a lo siguiente:

"Conforme a este precepto se pretende que los acuerdos que establezcan los herederos al margen del testamento o de la sucesión intestada carezcan de efectos frente a la Hacienda Pública para liquidar el impuesto. Solo cuando el testador haya realizado adjudicaciones concretas de bienes habrá que atender a las mismas, respetando el órgano liquidador la voluntad del testador.

Ello sentado, lo determinante en el caso que nos ocupa es que habiendo establecido el título de la sucesión legal, esto es, el auto de declaración de herederos abintestato de 25 de marzo de 2009, las adjudicaciones por quintas partes a cada uno de los cuatro hermanos de la causante y, por sustitución legal, a las dos sobrinas, hijas de un hermano premuerto, en la escritura de aceptación el valor de las adjudicaciones a cada uno de los causahabientes respeta el título sucesorio al asignar a cada hermano la suma de 84.757,99 euros y a

cada una de las dos sobrinas la cantidad de 42.378,99 euros, realizándose una adjudicación de bienes de la que resultan porciones individuales igualitarias.

Así se desprende de la escritura de manifestación, adjudicación y aceptación de herencia de 14 de julio de 2009, razonando correctamente el TEARA que en la concreta composición de cada una de las adjudicaciones individuales se produce la constitución del usufructo a favor de doña Rosalia sobre 8/20 partes de la vivienda de la causante, mientras que la nuda propiedad de las mismas se distribuye y adjudica a los restantes causahabientes. La valoración de estos derechos, según el detalle recogido en la escritura de herencia, es ajustada a las normas de la Ley y del Reglamento del impuesto, y de ella deben resultar porciones individuales igualitarias. Por tanto, las bases imponibles de las diferentes adquisiciones hereditarias por los causahabientes que ha determinado la Administración tributaria en su regularización deben estimarse correctas, pues integran el valor que tienen los bienes y derechos que son objeto de efectiva adquisición (en especial los derechos de usufructo y de nuda propiedad que se desmembran por la composición de las adjudicaciones realizadas por los causahabientes).

A partir de este presupuesto la aplicación por los causahabientes de las reglas especiales de tributación de la adquisición mortis causa de los derechos de usufructo y de nuda propiedad que prevén la ulterior consolidación del pleno dominio y que afectan al tipo de gravamen aplicable por el nudo propietario en sus sucesivas adquisiciones, que debe ser el tipo medio efectivo correspondiente a la adquisición íntegra de ambos derechos de manera que su tributación sea debida a una única adquisición desagregada en dos momentos temporales sucesivos, no infringe lo dispuesto por el art. 27.1 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones .

Como señala el TEARA en sus razonamientos, la interpretación que sostiene la Agencia Tributaria supone dejar inaplicados los artículos 26 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y el 51 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones , porque no somete la adquisición de los nudo propietarios al tipo medio efectivo de gravamen correspondiente a la adquisición íntegra de sus respectivas participaciones, considerando también la extinción posterior del usufructo, con consolidación a su favor del pleno dominio que a cada uno corresponda.

En definitiva, no se han producido excesos de adjudicación a través de una adjudicación contraria al título de la sucesión, ni ha tenido lugar una comprobación de valores que hubiese evidenciado una eventual desproporción en los valores de la herencia. La partición hereditaria, en fin, no ha servido como vía de transmisiones patrimoniales entre los causahabientes. Y las sentencias que cita la parte recurrente, como ella misma admite, no contemplan el supuesto específico que ahora nos ocupa".

Segundo. Cuestión con interés casacional objetivo y su necesaria matización.

El auto de admisión entendió que la cuestión con interés casacional objetivo debía consistir en:

"Determinar, en caso de llamamiento hereditario a título de plena propiedad, si la tributación por el Impuesto sobre Sucesiones ha de realizarse conforme al título sucesorio, por lo que no resultan de aplicación las reglas especiales de tributación por usufructo y nuda propiedad que puedan derivarse de las particiones y adjudicaciones realizadas entre los herederos o, por el contrario las referidas reglas especiales han de tenerse en cuenta aunque el usufructo y la nuda propiedad tengan su origen en los actos particulares de adjudicación de herencia".

Señalando como normas jurídicas objeto de interpretación los arts. 27.1 de la Ley 29/1987, "Partición y excesos de adjudicación. 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", y el 51 del Real Decreto 1629/1991, "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.

3. En el supuesto de que el nudo propietario transmitiese su derecho, con independencia de la liquidación que se gire al adquirente sobre la base del valor que en ese momento tenga la nuda propiedad y por el tipo de gravamen que corresponda al título de adquisición, al consolidarse el pleno dominio en la persona del nuevo nudo propietario, se girará liquidación sobre el porcentaje del valor total de los bienes por el que no se le liquidó, aplicando la escala de gravamen correspondiente al título por el que se desmembró el dominio.

4. Si la consolidación del dominio en la persona del primero o sucesivos nudo propietarios se produjese por una causa distinta al cumplimiento del plazo previsto o a la muerte del usufructuario, el adquirente sólo pagará la mayor de las liquidaciones entre la que se encuentre pendiente por la desmembración del dominio y la correspondiente al negocio jurídico en cuya virtud se extingue el usufructo.

Si la consolidación se opera en el usufructuario, pagará éste la liquidación correspondiente al negocio jurídico en cuya virtud adquiere la nuda propiedad.

Si se operase en un tercero, adquirente simultáneo de los derechos de usufructo y nuda propiedad, se girará únicamente las liquidaciones correspondientes a tales adquisiciones.

5. En los usufructos sucesivos el valor de la nuda propiedad se calculará teniendo en cuenta el usufructo de mayor porcentaje y a la extinción de este usufructo pagará el nudo propietario por el aumento de valor que la nuda propiedad experimente y así sucesivamente al extinguirse los demás usufructos. La misma norma se aplicará al usufructo constituido en favor de los dos cónyuges simultáneamente, pero sólo se practicará liquidación por consolidación del dominio cuando fallezca el último.

6. La renuncia de un usufructo ya aceptado, aunque sea pura y simple, se considerará a efectos fiscales como donación del usufructuario al nudo propietario.

7. Si el usufructo se constituye con condición resolutoria distinta de la vida del usufructuario se liquidará por las reglas establecidas para los usufructos vitalicios, a reserva de que, cumplida la condición, se practique nueva liquidación, conforme a las reglas establecidas para el usufructo temporal, y se hagan las rectificaciones que procedan en beneficio del Tesoro o del interesado.

8. Al extinguirse los derechos de uso y habitación se exigirá el Impuesto al usufructuario, si lo hubiere, en razón al aumento del valor del usufructo, y si dicho usufructo no existiese se practicará al nudo propietario la liquidación correspondiente a la extinción de los mismos derechos. Si el usufructo se extinguiese antes de los derechos de uso y habitación, el nudo propietario pagará la correspondiente liquidación por la consolidación parcial operada por la extinción de dicho derecho de usufructo en cuanto al aumento que a virtud de la misma experimente el valor de la nuda propiedad".

De las alternativas que se identifican en la formulación de la cuestión que realiza la Sección de Admisión en el auto referido, se afirma que la sentencia opta por la segunda solución, esto es, aplicación de las reglas especiales de tributación de la adquisición mortis causa de los derechos de usufructo y nuda propiedad, cuando estos tienen su origen en los actos particulares de adjudicación de herencia.

Sin embargo, esta afirmación, que es la premisa fundamental de la que parte el auto de admisión, necesita ser precisada.

Como se ha dicho, y así ha quedado transcrito, no cabe duda de que la sentencia parte de la correcta delimitación del alcance del art. 27.1, "Conforme a este precepto se pretende que los acuerdos que establezcan los herederos al margen del testamento o de la sucesión intestada carezcan de efectos frente a la Hacienda Pública para liquidar el impuesto", significando categóricamente que la escritura de aceptación de 14 de julio de 2009, respeta el título sucesorio, representado por el auto de declaración de heredero de 25 de marzo de 2009, "al asignar a cada hermano la suma de 84.757,99 euros y a cada una de las dos sobrinas la cantidad de 42.378,99 euros, realizándose una adjudicación de bienes de la que resultan porciones individuales igualitarias". Siendo ello

así, respetado el título sucesorio y asignada las referidas sumas, resulta diáfano que en modo alguno se ha producido la quiebra del principio de igualdad o neutralidad consagrado en el citado art. 27.1, como expresa y correctamente se recoge en la sentencia.

No puede, pues, mantenerse el parecer del auto de admisión de que la tributación se ha realizado en base no al título sucesorio, sino sobre la base de los pactos particulares entre los herederos, como resulta palmario de los hechos relatados y de lo referido en la propia sentencia de instancia. Simplemente se procedió a la desmembración entre los derechos de usufructo y de nuda propiedad, ajustando la base y sin perjuicio de hacer frente a la tributación que corresponda cuando se adquiriera también el usufructo por cada uno de los propietarios, respetándose el dictado de los arts. 26 de la Ley y 51 del Reglamento, y "una única adquisición desagregada en dos momentos temporales sucesivos".

Puede apuntarse, al margen, que Patricia era ya propietaria de 10/20 partes de la vivienda y residente en la misma, y que fue la única que se acogió a la reducción de la base imponible, prevista en la normativa del impuesto para adquisiciones "mortis causa" de la vivienda habitual de la persona fallecida, art. 20.2.c) de la LISD, y el usufructo se constituye a favor de la misma sobre 8/20 partes de la vivienda, adjudicándose la nuda propiedad entre el resto de los herederos, ajustando la base liquidable conforme a las normas previstas en el art. 26 de la Ley y 51 del Reglamento; concluyendo la Sala de instancia que "no se han producido excesos de adjudicación a través de una adjudicación contraria al título de la sucesión, ni ha tenido lugar una comprobación de valores que hubiese evidenciado una eventual desproporción en los valores de la herencia. La partición hereditaria, en fin, no ha servido como vía de transmisiones patrimoniales entre los causahabientes".

En definitiva, parafraseando la cuestión con interés casacional planteada, debe señalarse que la tributación se ha realizado conforme al título sucesorio, auto de 25 de marzo de 2009, y se han aplicado las normas sobre la tributación del derecho de usufructo.

Siendo todo ello así, decae el planteamiento que realiza la parte recurrente, puesto que a la vista de los hechos y del pronunciamiento de la sentencia, en modo alguno han sido los herederos en la escritura de aceptación y partición de la herencia los que han determinado el modo de realizar la tributación, sin que se haya infringido el art. 27.1 de la LISD.

Sin que proceda, a la vista de los términos en los que se formula la cuestión con interés casacional objetivo fijar los criterios interpretativos propuestos, puesto que los presupuestos que le sirven de soporte no son correctos.

Tercero. Sobre la interpretación del art. 27.1 de la Ley 29/1987 .

Bastaría lo dicho anteriormente para desestimar la pretensión actuada, pero dado que la parte recurrente considera que se ha infringido el art. 27.1 de la Ley 29/1987, no está de más recordar lo dicho sobre la interpretación y alcance del precepto.

Al efecto nos ayudamos de nuestra reciente sentencia de 3 de abril de 2019, rec. cas. 2203/2017. El citado artículo viene a reconocer el principio de igualdad o neutralidad respecto de la determinación de la base imponible, de suerte que sean cuales sean las particiones y adjudicaciones que los interesados hagan, la base imponible se fija entre los sujetos pasivos como si la herencia se hubiera distribuido en los términos establecidos en el testamento o por partes iguales entre los herederos a falta de previsión diferente, independientemente de cómo se haya distribuido en la práctica la herencia entre aquellos. A efectos del impuesto, por ende, la partición resulta irrelevante, debiéndose ajustar al título sucesorio. Cuando no se respeta este principio y la partición no es proporcional a la participación de cada heredero en el caudal relicto se producen excesos y defectos de adjudicación que pueden dar lugar a gravámenes adicionales.

En el caso que nos ocupa, como resulta de los hechos acaecidos, y así se declara expresamente por la Sala de instancia, "no se han producido excesos de adjudicación a través de una adjudicación contraria al título de la sucesión, ni ha tenido lugar una comprobación de valores que hubiese evidenciado una eventual desproporción en los valores de la herencia".

Por último señalar que tal y como consta sólo Patricia se acogió a la reducción de la base imponible, prevista en la normativa del impuesto para adquisiciones "mortis causa" de la vivienda habitual de la persona fallecida, art. 20.2.c) de la LISD; sin embargo, si bien en la citada sentencia del Tribunal Supremo se ha considerado que dicho artículo no se pronuncia sobre el ámbito subjetivo de las reducciones, "En el ejercicio de sus competencias normativas en relación con la reducción del 95 por 100 en la base imponible del impuesto sobre

sucesiones y donaciones, la comunidad autónoma, 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", el criterio que ha mantenido la Administración precisamente en base al art. 27 y la irrelevancia de la partición entre los herederos, véase como ejemplo la Resolución 2/1999, de 23 de marzo de la DGT, por considerarla una reducción objetiva y no subjetiva, es que la misma corresponde y debe prorratearse entre todos los herederos conforme al título sucesorio, aunque en la partición se adjudique a tan sólo alguno o algunos de ellos.

Cuarto. Pronunciamiento sobre costas.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, no procede declaración expresa de condena a las costas del recurso de casación, al no apreciarse mala fe o temeridad en la conducta procesal de ninguna de las partes.

FALLO

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

1º) Declarar no haber lugar al recurso de casación número 4870/2017, interpuesto contra la sentencia dictada por la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Aragón de fecha 7 de junio de 2017, recaída en el recurso contencioso administrativo ordinario número 280/2016, desestimatoria de la impugnación dirigida contra resolución del Tribunal Económico Administrativo de fecha 22 de julio de 2016, cuya confirmación procede.

2º) No formular pronunciamiento sobre las costas del recurso de casación.

Notifíquese esta resolución a las partes haciéndoles saber que contra la misma no cabe recurso, e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

Nicolás Maurandi Guillén José Díaz Delgado

Ángel Aguallo Avilés José Antonio Montero Fernández

Francisco José Navarro Sanchís Jesús Cudero Blas

Isaac Merino Jara Esperanza Córdoba Castroverde

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma D. JOSÉ ANTONIO MONTERO FERNÁNDEZ, hallándose celebrando audiencia pública, ante mí, la Letrada de la Administración de Justicia. Certifico.

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.