

**TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ANDALUCÍA***Sentencia n.º 1011/2026 de 27 de abril de 2026**Sala de lo Contencioso-Administrativo**Recurso n.º 317/2022***SUMARIO:**

**ISD. Adquisiciones mortis causa. Reducciones de la base imponible. Vivienda habitual. Partición sin excesos de adjudicación.** La actora aplicó íntegramente la reducción por adquisición de vivienda habitual, a pesar de que su título sucesorio era la cuota viudal, pero en el cuaderno particional se le adjudicó en pleno dominio la vivienda por un valor que coincidía con su porción hereditaria. Considera que debe ser ella quien se aplique exclusivamente la reducción, y además, los dos hijos del matrimonio, no se habían aplicado la reducción en sus autoliquidaciones del ISD. Defiende que el artículo 20.2.c) Ley 29/1987 (Ley ISD) habla de adquisiciones, hecho este que no se da en los dos hijos, y sólo puede cumplir con el requisito de la permanencia aquel que adquiere la vivienda habitual. Por otra parte, señala que el artículo 27.1 está pensado para evitar que se camuflen los excesos de adjudicación sobre el valor real del mercado de los bienes que integran el caudal relicto que los herederos pueden efectuar minusvalorando o sobrevalorando los bienes que luego no se adjudican en proindiviso sino en pleno dominio a favor de determinados herederos. El Tribunal recurre a la STS de 10 de junio de 2020, rec. n.º 4870/2017, que resolvió que, cuando 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, no resulta aplicable la regla del artículo 27.1, y puesto que dicho precepto no se pronuncia sobre el ámbito subjetivo de las reducciones, acepta que la reducción sea aplicada íntegramente por la adjudicataria de la vivienda.

**TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ANDALUCÍA****SENTENCIA**RECURSO N. 317/ 2022

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ANDALUCÍA, CEUTA Y MELILLA.

SALA DE LO CONTENCIOSO -ADMINISTRATIVO.

**SECCIÓN SEGUNDA**

Ilmo. Sr. Presidente

D. Luis Ángel Gollonet Teruel

Ilmos. Sres. Magistrados

D. Constantino Merino González (ponente)

D. Miguel Pardo Castillo

**SENTENCIA NÚM. 1011 DE 2.026**

En la ciudad de Granada, a veintisiete de abril de dos mil veintiséis.

Ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, con sede en esta ciudad, se ha tramitado el recurso número 317/2022 seguido a instancias de **DOÑA Bibiana** representada por la procuradora doña María Rocío Sánchez Sánchez y con la asistencia del letrado don Francisco Javier Taboada Berenguer; siendo parte demandada **LA ADMINISTRACION GENERAL DEL ESTADO**(TEARA Sala desconcentrada de Granada) en cuya representación y defensa interviene el Abogado del Estado; ha comparecido y considerado como parte codemandada **LA JUNTA DE ANDALUCÍA** que interviene bajo la representación y defensa de la señora letrada de sus servicios jurídicos.

**ANTECEDENTES DE HECHO**

**PRIMERO.**-Interpuesto recurso contencioso administrativo, se admitió a trámite el mismo y se acordó reclamar el expediente administrativo, que ha sido aportado.

**SEGUNDO.**-En su escrito de demanda la parte actora expuso los hechos y los fundamentos de derecho que consideró de aplicación y terminó por suplicar a la Sala que dictase sentencia por la que, estimando íntegramente el recurso interpuesto, se anule la Resolución impugnada por no ser conforme a Derecho.

**TERCERO.**-En su escrito de contestación a la demanda la Administración demandada se opuso a las pretensiones de la actora, y tras exponer cuantos hechos y fundamentos de derecho consideró de aplicación, solicitó la desestimación del recurso.

Síguenos en...



Se ha presentado también escrito de contestación a la demanda por la defensa de la Junta de Andalucía solicitando que se desestime la pretensión formulada de contrario.

La cuantía del recurso es 13.505 euros.

**CUARTO.**-Se admitió la prueba propuesta y considerada pertinente y no se consideró procedente trámite de conclusiones.

Se designó Magistrado ponente, se señaló día para la votación y fallo y quedaron los autos pendientes para dictar Sentencia, habiendo actuado como Magistrado Ponente el Ilustrísimo señor don Constantino Merino González.

## **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

### **PRIMERO.**

El recurso Contencioso administrativo se interpone frente a resolución del TEARA de fecha 26 de noviembre de 2021 que desestima la reclamación económico-administrativa (procedimiento 04-01455- 2019) planteada frente a liquidación NUM000 relativa al impuesto sobre Sucesiones y Donaciones emitida por la Agencia Tributaria de Andalucía, Gerencia Provincial de Almería.

Se concreta en los fundamentos de derecho que la problemática versa sobre sí resulta correcta la cuantificación de la reducción por adquisición de la vivienda habitual del causante. Se considera aplicable lo establecido en el [artículo 20.2 c de la ley 29/1987](#) reguladora del impuesto en relación con el Texto Refundido de las Disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Andalucía en materia de tributos cedidos aprobado por [Decreto Legislativo 1/2009, artículo 18](#).

Se concluye por el órgano de revisión que la cuestión litigiosa *aparece resuelta en el sentido acogido en la liquidación impugnada en el [artículo 27.1 y 2 de la ley 29/1987](#) en relación con el [artículo 1.1 b de la resolución 2/1999 de la Dirección General de Tributos](#). Se concluye que del precepto se desprende que cualesquiera que sean las particiones y adjudicaciones que los interesados hagan legítimamente conforme al Código Civil, a los exclusivos efectos del Impuesto de Sucesiones, se considerará como si se hubiesen hecho con estricta igualdad y con arreglo a las normas reguladoras de la sucesión. Ello significa que el disfrute por los herederos de la reducción regulada en el artículo 20.2 c de la ley 29/1987 y mejorada por el artículo 18 de la norma autonómica citada anteriormente, por la adquisición de la vivienda habitual del causante, es independiente de quien resulte adjudicatario de dicha vivienda en la partición o de la proporción en la que resulte adjudicatario de la misma en la partición hereditaria, ya que se considera, insistimos, a los 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, salvo que hubiesen sido atribuidos específicamente por el testador a la persona determinada o adjudicados en concepto distinto del de herencia, circunstancia que no se da en el presente caso".*

### **SEGUNDO.**

La parte actora, en la demanda, detalla los antecedentes que considera relevantes, en especial que la actora y el resto de herederos del finado suscribieron un cuaderno particional el 22 de febrero de 2016, el cual es objeto de autoliquidación el día 25 de febrero de 2016, que incluye como caudal relicto el integrado por los bienes inventariados (que detalla e identifica), todos ellos bienes gananciales.

Viene a sintetizar el objeto de la controversia explicando que consiste en sí es o no conforme a derecho aplicar la deducción por la adquisición de la vivienda habitual por importe de 71.842,67 euros, considerando que le corresponde esta deducción tomando como base el valor total de la vivienda habitual-bienes descritos bajo los números NUM001 y NUM002 del cuaderno particional -ya que ambos le han sido adjudicados en pleno dominio y habida cuenta de que el resto de herederos no se han aplicado las reducciones en sus autoliquidaciones del ISD, o si por el contrario, tal y como estima la Junta de Andalucía debe limitarse el importe de la misma al 34% del valor de la vivienda habitual adjudicada, porcentaje este correspondiente a la participación de la actora en el caudal relicto como usufructuaria de la herencia.

En el apartado de fundamentos de derecho considera aplicable lo previsto en los artículos 3, 9 y 20 de la ley del impuesto destacando que la demandante se ha adjudicado por herencia la totalidad de los dos inmuebles que integran la vivienda habitual y por ello aplica sobre el valor de los mismos la reducción por adquisición de vivienda habitual y no sobre el 34% correspondiente a la cuota viudal del usufructo, equivalente a la participación de la actora en la herencia tal y como efectúa la Administración Tributaria. Considera que esa deducción de la reducción sobre la totalidad de los inmuebles adquiridos es conforme con la interpretación literal del artículo que regula la aplicación de la reducción estatal de la base imponible del impuesto, el artículo 20.2 c pues debe interpretarse de modo que tiene derecho a la reducción quien adquiere la vivienda habitual del causante, en este caso el cónyuge viudo. Y ello porque el precepto habla de adquisiciones, hecho este que no se da en los dos hijos, que por ello no se aplican la reducción, y ello porque difícilmente puede cumplir con el requisito de la permanencia quien no adquiere la vivienda habitual. Considera que así se deduce del párrafo primero del transcrito apartado c) cuándo indica que debe

Síguenos en...



mantenerse la adquisición durante los 10 años siguientes al fallecimiento del causante, salvo que falleciera el adquirente dentro de ese plazo.

Rechaza el planteamiento de la Administración Tributaria que aplica el citado artículo 20 a la luz del artículo 27 de la ley cuando este precepto *se refiere exclusivamente a los estrictos efectos de determinar los efectos de los excesos de adjudicación a la luz de los efectos de una comprobación de valores*. Expone que ese precepto está pensado para evitar que se camuflen los excesos de adjudicación sobre el valor real del mercado de los bienes que integran el caudal relicto que los herederos pueden efectuar minusvalorando o sobrevalorando los bienes que luego no se adjudican en proindiviso sino en pleno dominio a favor de determinados herederos. Añade que ello explica que el corolario al principio de igualdad en la participación referido en el citado artículo 27 es que, en consecuencia, los aumentos que en la comprobación de valores resultantes se prorratearán entre los distintos adquirentes o herederos.

Reitera que esa norma especial no puede elevarse a norma general y aplicarse a la interpretación de las reducciones contenidas en el artículo 20 de la ley, y teniendo en cuenta que la razón de ser de la reducción es evitar que los herederos tributen en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por la vivienda habitual. Ello supone que la reducción debe aplicarse sobre el heredero que adquiriera la vivienda habitual que, en este caso, ha sido el cónyuge viudo. Admitir lo contrario en este caso supondría asumir que los herederos beneficiarios de la reducción no podrían cumplir con el requisito de permanencia.

Y además sería contrario a lo previsto en los ya citados artículos 3 y 9 de la ley del impuesto conforme a los cuales la base imponible es el valor neto de la adquisición individual de cada causahabiente, entendiéndose como tal el valor de los bienes y derechos minorado por las cargas y deudas que fueran deducibles.

### TERCERO.

Frente a ello la defensa de la administración demandada se remite a los argumentos jurídicos que refleja la resolución impugnada que considera suficientes para dictar sentencia desestimatoria de la demanda

Por su parte la defensa de la Junta de Andalucía se limita igualmente a indicar que, puesto que en el escrito de la demanda no se plantean cuestiones nuevas a las analizadas en la resolución impugnada, se remite a las consideraciones recogidas en la misma, que considera suficientes para desestimar la demanda interpuesta.

### CUARTO.

Planteado la problemática en los términos expuestos adelantamos que el recurso contencioso administrativo debe ser estimado, al ser correcto el planteamiento que defiende la parte actora en la demanda y no el mantenido por la Administración Tributaria y después confirmado en la resolución del órgano de revisión en vía económico-administrativa.

El debate versa sobre la debida interpretación del [artículo 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"](#).

Resulta clarificadora, sin duda, la [sentencia que se cita en la demanda, del Tribunal Supremo de 10 de junio de 2020](#) en la que se analiza un supuesto con sustancial similitud al que ahora nos ocupa.

La sentencia del Tribunal Supremo reproduce en parte los razonamientos de la sentencia de la instancia que después considera plenamente acertados, en especial en el que se concluye que: *"... 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"*.

Ya en su fundamento segundo aborda la cuestión de interés casacional objetivo y su necesaria matización razonando lo siguiente:

*" 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*

Síguenos en...



tenerse en cuenta aunque el usufructo y la nuda propiedad tengan su origen en los actos particulares de adjudicación de herencia. (...)

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 Mercedes 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

Síguenos en...



respetar 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..."

Pues bien, centrándonos en el que el supuesto que nos ocupa, solo podemos poner de manifiesto que no resulta aplicable a esta problemática la regla especial prevista en el artículo 27 de la ley del impuesto.

Por un lado, el propio órgano de revisión, frente a cuya resolución se interpone el recurso contencioso administrativo, considera y así lo asume en su razonamiento, que las particiones y adjudicaciones de los interesados no vulneran la normativa prevista en el [Código Civil en materia sucesoria](#). En este sentido se [razona que del artículo 27](#) se desprende que *cualesquiera que sean las particiones y adjudicaciones que los interesados hagan legitimamente conforme al Código Civil...*

Junto a lo anterior, ni en esa resolución ni tampoco en la previa de la Administración Tributaria que aprueba la liquidación se considera acreditado que concurra en esta concreta partición y adjudicación un exceso de adjudicación a través de una adjudicación contraria al título de la sucesión. Tampoco ha tenido lugar una comprobación de valores que hubiese evidenciado una eventual desproporción en los valores de la herencia.

Al contrario, el planteamiento que defiende la Administración Tributaria y frente al cual reacciona el contribuyente es que, con independencia o al margen de que esas circunstancias no concurren, debe aplicarse el artículo 27.

Ya hemos adelantado que ese planteamiento no es correcto y desde luego no queda afectada la finalidad y fundamento de la norma establecida en ese precepto al no aplicarse a supuestos como el que ahora analizamos, pues, en definitiva, la norma lo que pretende es hacer frente a situaciones en las que concurre esa desproporción o exceso de adjudicación, de modo que sirva como vía de transmisiones patrimoniales entre los causahabientes.

Paralelamente y en refuerzo de lo anterior, ponemos de manifiesto que la actuación de la contribuyente ha sido coherente con la normativa aplicable y, en definitiva, con otorgar relevancia a la adjudicación de bienes que deriva del cuaderno particional aceptado por todos los herederos y del que resulta que ha sido la única adquirente de la parte correspondiente a la vivienda habitual, tanto suya como del causante. En este sentido también es correcto lo alegado por la parte actora cuando pone de manifiesto que a través de esa actuación y de la autoliquidación presentada se atiende o se respeta la finalidad de la norma que establece la reducción para favorecer limitar la tributación de la que ha sido vivienda habitual y va a continuar siéndolo. Junto con ello, igualmente se facilita (o cuanto menos no se establece un obstáculo casi insalvable) el cumplimiento de los requisitos futuros en aquellos supuestos en los que aplicar la proporción que mantiene la Administración Tributaria haría prácticamente inviable que pudieran disfrutar de esa reducción, además del cónyuge viudo, los hijos mayores de edad.

También es coherente con ese planteamiento que estos últimos-hijos del causante- no hayan pretendido aplicar la reducción en sus correspondientes autoliquidaciones, tal y como afirma la parte actora en la demanda y no se discute de contrario.

Los argumentos expuestos conducen a la estimación del recurso contencioso-administrativo y la consiguiente declaración de no conformidad a derecho de la resolución impugnada, que por ello se anula.

#### **SEXTO.**

De acuerdo con el [artículo 139 de la LJCA](#) las costas se imponen a las administraciones demandadas como fijándose en cómo importe máximo a abonar en concepto de honorarios de letrado la cantidad de 1500 euros. Cada una de las administraciones abonará la cantidad de 750 euros.

Vistos los artículos citados y los demás de general y pertinente aplicación la Sala dicta el siguiente

#### **FALLO**

Estimamos el recurso contencioso administrativo interpuesto por DOÑA Bibiana frente a resolución del TEARA de fecha 26 de noviembre de 2021 que desestima la reclamación económico-administrativa (procedimiento 04-01455-2019) planteada frente a liquidación NUM000 relativa al impuesto sobre Sucesiones y Donaciones emitida por la Agencia Tributaria de Andalucía gerencia provincial de Almería.

Las costas se imponen a las administraciones demandadas con el límite fijado en el último fundamento de derecho.

Notifíquese la presente resolución a las partes, haciéndoles saber que contra la misma cabe interponer recurso de casación ante el Tribunal Supremo. El recurso de casación se preparará ante la Sala de instancia

Síguenos en...



en el plazo de treinta días, contados desde el siguiente al de la notificación de la resolución que se recurre. En iguales términos y plazos podrá interponerse recurso de casación ante el Tribunal Superior de Justicia cuando el recurso se fundare en infracción de normas emanadas de la Comunidad Autónoma.

Así por esta nuestra sentencia, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

**Diligencia.**-Entregada, documentada, firmada y publicada la anterior resolución, que ha sido registrada en el Libro de Sentencias, se expide testimonio para su unión a los autos. Doy fe.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ).

Síguenos en...

