

BOLETÍN INFORMATIVO TRIBUTARIO

BITplus

REGISTRADORES DE ESPAÑA

NOVEDADES AUTONÓMICAS

TEMAS FISCALES

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES


Registradores
DE ESPAÑA

Contenido



• Extremadura

DECRETO-LEY 2/2022, de 4 de mayo, por el que se regula la actuación de la Junta de Extremadura y se establecen medidas urgentes en respuesta a los desplazamientos de personas por razones humanitarias a causa de la guerra en Ucrania, medidas urgentes de contratación pública y medidas fiscales.....4

NOVEDADES AUTONÓMICAS

• El principio de igualdad en la partición hereditaria en el impuesto sobre sucesiones y donaciones y las competencias normativas de las comunidades autónomas de régimen común en relación con dicho impuesto.....8

Ricardo Huesca Boadilla. Abogado del Estado ante el Tribunal Supremo y Doctor en Derecho.....8

TEMAS FISCALES

• SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPREMO Y TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA.....28

-Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.....28

-Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones32

-RESOLUCIONES DEL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL.....36

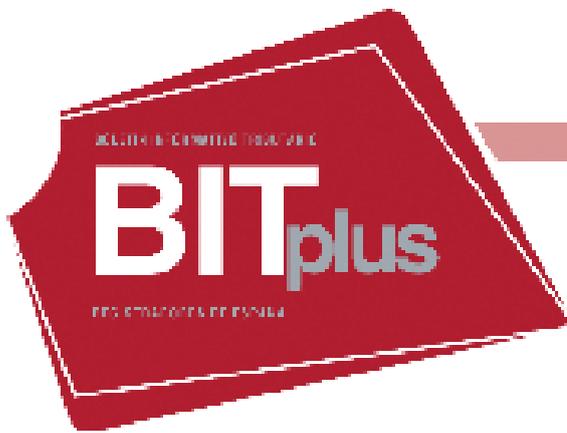
TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

• SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPREMO Y TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA.....38

Impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana.....38

TRIBUTOS MUNICIPALES





NOVEDADES AUTONÓMICAS

TEMAS FISCALES

TRIBUTOS OFICINAS LIQUIDADORAS

TRIBUTOS MUNICIPALES

NOVEDADES AUTONÓMICAS..... 4

EXTREMADURA 4

DECRETO-LEY 2/2022, de 4 de mayo, por el que se regula la actuación de la Junta de Extremadura y se establecen medidas urgentes en respuesta a los desplazamientos de personas por razones humanitarias a causa de la guerra en Ucrania, medidas urgentes de contratación pública y medidas fiscales..... 4

NOVEDADES AUTONÓMICAS

EXTREMADURA

DECRETO-LEY 2/2022, DE 4 DE MAYO, POR EL QUE SE REGULA LA ACTUACIÓN DE LA JUNTA DE EXTREMADURA Y SE ESTABLECEN MEDIDAS URGENTES EN RESPUESTA A LOS DESPLAZAMIENTOS DE PERSONAS POR RAZONES HUMANITARIAS A CAUSA DE LA GUERRA EN UCRANIA, MEDIDAS URGENTES DE CONTRATACIÓN PÚBLICA Y MEDIDAS FISCALES.

Disposición final cuarta. Modificación de los artículos 24, 25, 30 y 65 del Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Extremadura en materia de Tributos Cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 1/2018, de 10 de abril.

Uno. El artículo 24 queda redactado de la siguiente forma:

“Artículo 24. Reducción por donación de dinero a parientes colaterales hasta el tercer grado para la constitución o ampliación de una empresa individual, negocio profesional o para adquirir participaciones en entidades. 1. Los donatarios que perciban dinero de sus colaterales hasta el tercer grado por consanguinidad o afinidad, para la constitución o ampliación de una empresa individual o de un negocio profesional o para adquirir participaciones en entidades, se podrán aplicar una reducción propia de la Comunidad Autónoma del 99 % del importe de la base imponible del impuesto, siempre que concurran los siguientes requisitos:

a) Que el importe íntegro de la donación se destine a la constitución o ampliación de una empresa individual o de un negocio profesional o a la adquisición de participaciones sociales en entidades que cumplan los requisitos previstos en este artículo.

b) Que la empresa individual o el negocio profesional tengan su domicilio social o fiscal en el territorio de la Comunidad Autónoma de Extremadura.

c) Que la constitución o ampliación de la empresa individual o del negocio profesional se produzca en el plazo máximo de seis meses desde la fecha de formalización de la donación.

d) Que la donación se formalice en documento público y se haga constar de manera expresa que el dinero donado se destina por parte del donatario exclusivamente a la constitución o ampliación de una empresa individual o negocio profesional que cumpla los requisitos que se prevén en este artículo.

e) Que la empresa individual o negocio profesional no tengan por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario, de acuerdo con lo establecido en el artículo 4. Ocho. Dos. a) de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.

f) Que la empresa individual o negocio profesional, constituidos o ampliados como consecuencia de la donación de dinero o las participaciones sociales adquiridas como consecuencia de la donación, se mantengan durante los cinco años siguientes a la fecha de la escritura pública de donación, salvo que el donatario falleciera dentro de este plazo.

g) El donatario debe ser mayor de edad o menor emancipado en la fecha de formalización de la donación.

h) En el caso de adquisición de las participaciones de una entidad, deberán cumplirse además los siguientes requisitos:

1º. Debe tratarse de participaciones en entidades que, con forma de sociedad anónima o limitada, realicen una actividad empresarial o profesional prevista en su objeto social.

2º. Las participaciones adquiridas por el donatario tienen que representar, como mínimo, el 50 % del capital social de la entidad.

3º. El donatario tiene que ejercer efectivamente funciones de dirección en la entidad.

2. Sin perjuicio de lo establecido en el artículo 30 de esta Ley, la base máxima de la reducción será de 300.000 euros, con carácter general. No obstante, cuando el donatario tenga la consideración legal de persona con discapacidad, la base máxima de la reducción no podrá exceder de 450.000 euros.

En el caso de dos o más donaciones, provenientes del mismo o de diferentes donantes relacionados en el apartado 1 de este artículo, la base de la reducción será el resultado de sumar el importe de todas ellas, sin que pueda exceder de los límites anteriormente señalados”.

Dos. El artículo 25 queda redactado de la siguiente forma:

“Artículo 25. Reducción en las donaciones a parientes colaterales hasta el tercer grado de empresas individuales, negocios profesionales y participaciones en entidades societarias.

1. En las donaciones de una empresa individual, de un negocio profesional o de participaciones en entidades societarias que no coticen en mercados organizados, se aplicará una reducción propia de la Comunidad del 99 % del valor de la empresa, negocio o participaciones, siempre que concurren las siguientes circunstancias:

a) Que sea de aplicación la exención regulada en el artículo 4. Ocho de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.

b) Que la actividad se ejerza en el territorio de la Comunidad Autónoma de Extremadura.

c) Que el donante tenga 65 o más años o se encuentre en situación de incapacidad permanente, en grado de absoluta o gran invalidez y que, si viniera ejerciendo funciones de dirección, dejare de ejercer y percibir remuneraciones por el ejercicio de dichas funciones desde el momento de la transmisión. A estos efectos no se entenderá comprendida entre las funciones de dirección la mera pertenencia al Consejo de Administración de la sociedad.

d) Que los donatarios sean colaterales hasta el tercer grado.

e) Que el donatario mantenga lo adquirido en su patrimonio durante los cinco años siguientes a la fecha de la escritura pública de donación, salvo que falleciera dentro de ese plazo.

f) Que se mantenga el domicilio fiscal de la empresa o negocio o el domicilio fiscal y social de la entidad societaria en el territorio de la Comunidad Autónoma de Extremadura durante los cinco años siguientes a la fecha de la escritura pública de donación.

g) Que, tratándose de adquisición de participaciones societarias, el donatario alcance al menos el 50 % del capital social, ya sea computado de forma individual o conjuntamente con su cónyuge, descendientes, ascendientes o parientes colaterales hasta el tercer grado por consanguinidad.

2. Sin perjuicio de lo establecido en el artículo 30 de esta Ley, la base máxima de la reducción será de 300.000 euros, con carácter general. No obstante, cuando el donatario tenga la consideración legal de persona con discapacidad, la base máxima de la reducción no podrá exceder de 450.000 euros”.

Tres. El artículo 30 queda redactado de la siguiente forma:

“Artículo 30. Bonificación en la cuota en las adquisiciones inter vivos.

1. En las adquisiciones inter vivos de los sujetos pasivos incluidos en los grupos I y II de parentesco de los previstos en el artículo 20.2.a) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, se aplicará una bonificación del 99 % de la cuota tributaria derivada de las mismas si la base liquidable es inferior o igual a 300.000 euros. La bonificación será del 50 % para la parte de base liquidable que supere los 300.000 euros con el límite de 600.000 euros. No obstante, cuando el donatario tenga la consideración legal de persona con discapacidad los límites establecidos anteriormente se incrementarán hasta 450.000 euros y 750.000 euros, respectivamente. Será requisito necesario para la aplicación de esta bonificación que la donación se formalice en documento público. En el caso de donaciones y demás transmisiones inter vivos equiparables, que se realicen de forma sucesiva, se estará a las reglas sobre acumulación de donaciones previstas en el artículo 30 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, a efectos de la determinación del porcentaje de bonificación aplicable.

2. Cuando la donación sea en metálico o en cualquiera de los bienes o derechos contemplados en el artículo 12 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, la bonificación solo resultará aplicable cuando el origen de los fondos donados esté debidamente justificado, siempre que, además, se haya manifestado en el propio documento público

en que se formalice la transmisión el origen de dichos fondos.

3. En los supuestos en que proceda la aplicación del tipo medio efectivo de gravamen, por desmembración de dominio o acumulación de donaciones, el límite de 300.000 euros y 600.000 euros contemplado en el apartado 1 anterior estará referido al valor íntegro de los bienes que sean objeto de adquisición. El mismo criterio resultará de aplicación para las donaciones efectuadas a favor de personas con discapacidad.

4. Esta bonificación será incompatible con la reducción establecida en el artículo 28 del Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Extremadura en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 1/2018, de 10 de abril.

5. El disfrute de este beneficio fiscal requiere que los obligados tributarios realicen la presentación de la declaración o autoliquidación del impuesto en el plazo reglamentariamente establecido”.

Cuatro. El artículo 65 queda redactado de la siguiente forma:

“Artículo 65. Tipo impositivo aplicable a los epígrafes 4º y 9º del artículo 70.1 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre.

El tipo impositivo aplicable a los medios de transporte de los epígrafes 4º y 9º del artículo 70.1 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de impuestos especiales, se fija en el 16 por 100”.

Disposición final quinta. Entrada en vigor. El presente decreto-ley entrará en vigor el día siguiente al de su publicación en el Diario Oficial de Extremadura.

No obstante, las disposiciones contenidas en el apartado tres de la disposición final cuarta, relativa a la bonificación en la cuota del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, modalidad de donaciones, serán de aplicación a los hechos imponibles que se devenguen a partir del día 1 de enero de 2022, y la relativa al Impuesto sobre Medios de Transporte, entrarán en vigor el día 1 del mes siguiente a aquel en el que se produzca su publicación en el DOE.

[Para consultar el texto íntegro pinche aquí.](#)

TEMAS FISCALES.....8

El principio de igualdad en la partición hereditaria en el impuesto sobre sucesiones y donaciones y las competencias normativas de las comunidades autónomas de régimen común en relación con dicho impuesto.....8

Ricardo Huesca Boadilla. Abogado del Estado ante el Tribunal Supremo y Doctor en Derecho.

EL PRINCIPIO DE IGUALDAD EN LA PARTICION HEREDITARIA EN EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES Y LAS COMPETENCIAS NORMATIVAS DE LAS COMUNIDADES AUTONOMAS DE RÉGIMEN COMÚN EN RELACION CON DICHO IMPUESTO¹

Ricardo Huesca Boadilla. Abogado del Estado ante el Tribunal Supremo y Doctor en Derecho.

I.-INTRODUCCION

Un pronunciamiento de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo (Sección 2ª) de 27 de marzo de 2019 , casación 888/2017, seguido por otro en idéntico sentido respecto a otro bien de una herencia (en este caso, una empresa- oficina de farmacia) de 3 de abril de 2019, casación 2203/2017 , y que resuelve, desestimándolo, el recurso de casación formulado por unos obligados tributarios del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones contra la sentencia dictada por la Sala homónima del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 10 de noviembre de 2016 (r. 22/2013), ha permitido analizar al Alto Tribunal el alcance actual, tras la asunción por las Comunidades Autónomas de competencias normativas en relación con los tributos cedidos, entre los que se encuentra el que nos ocupa, del principio de igualdad en la partición hereditaria, de honda tradición jurídica en nuestro Derecho, y la posible modulación o, si se prefiere, anulación del mismo a consecuencia del ejercicio de esas competencias por los entes autonómicos.

El estudio detallado del tema, desde el punto de vista indicado, hace necesario hacer previamente una serie de consideraciones generales sobre la partición hereditaria y sobre el significado del principio de igualdad

de la partición en las sucesiones hereditarias sujetas al Impuesto de Sucesiones y Donaciones.

II.- LA PARTICION HEREDITARIA

En acertada opinión de Díez Picazo y Gullón², la partición de la herencia es el acto o negocio jurídico que extingue el estado de indivisión de la comunidad, atribuyendo bienes y derechos singulares a los coherederos. Sus cuotas, - siguen diciendo - se transforman en bienes concretos, desapareciendo totalmente la comunidad hereditaria, o transformándose en comunidad ordinaria (pues los comuneros lo mismo pueden acordar repartirse los bienes hereditarios que proyectar sus cuotas en cada uno de ellos).

No es el momento de analizar con detalle la clásica problemática de la naturaleza jurídica de la partición hereditaria sobre la que, a lo largo del tiempo, se han proyectado las teorías traslativa, declarativa y determinativa o especificativa de derechos, siendo esta última teoría intermedia la más asumible ya que la partición ni es propiamente un acto traslativo pues lo que al heredero se le adjudica es aquello mismo a que tenía derecho por título de herencia ni tampoco un acto declarativo y consiguiente, retroactivo, ya que su efecto propio no se reduce al simple reconocimiento de un derecho anterior. Por el contrario, puede decirse que la partición modifica o cambia un derecho impreciso

¹ El presente trabajo constituye el texto de la ponencia presentada, como Académico Correspondiente, en la sesión del día 17 de noviembre de 2021, de la Sección de Derecho Financiero y Tributario de la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación de España.

² "Instituciones de Derecho Civil". Volumen II/2. Derecho de Familia y Sucesiones. Editorial Tecnos.2ªEd. 1998. Página 382.

en otro que se individualiza y concreta sobre bienes ciertos, que ingresan en el haber particular de cada heredero, pudiendo considerarse por tanto como un acto determinativo o especificativo de derechos³.

No cabe duda, en todo caso, que la partición implica un fraccionamiento de la herencia y la adjudicación a los herederos de bienes en la porción establecida por el testador, pudiendo realizarse la misma por el propio testador (artículo 1056, primer párrafo, del Código Civil), en cuyo caso, como reza el precepto “ se pasará por ella, en cuanto no perjudique la legítima de los herederos forzosos”, por un comisario-partidor nombrado por el propio testador (artículo 1057, primer párrafo del Código Civil), por un contador-partidor dativo nombrado por el Letrado de la Administración de Justicia o el Notario, a petición de herederos o legatarios que representen, al menos, el 50 por 100 del haber hereditario, y que requiere su posterior aprobación, salvo confirmación expresa de todos los herederos y legatarios (artículo 1057, segundo párrafo Código Civil) o, la que nos importa, por los propios herederos (artículo 1058 del Código Civil).

Adelantando algo a lo que luego nos referiremos, debemos señalar que, en el caso en que la partición se realice por el testador al amparo del artículo 1056, primer párrafo, del Código Civil, entrará en juego la regla contenida en el artículo 27.2 de la Ley 29/1987, reguladora del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (LISD). Por el contrario, solo cuando la partición se realice, de acuerdo con el artículo 1058 del Código Civil, por los herederos (interesados, según el precepto fiscal), entrará en juego el principio de igualdad en la partición hereditaria del artículo 27.1 de la citada Ley 29/1987.

III.-EL PRINCIPIO DE IGUALDAD EN LA PARTICION HEREDITARIA EN LA LEGISLACION REGULADORA DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

El artículo 27 de la actual LISD recoge la regla tradicional en dicho impuesto de la igualdad de la partición hereditaria, señalando textualmente, en sus dos primeros apartados, que:

“1. En las sucesiones por causa de muerte, cualesquiera que sean las particiones y adjudicaciones que los interesados se 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 especialmente por el testador a persona determinada o adjudicados en concepto distinto del de herencia, los aumentos o disminuciones afectarán solo al que adquiera dichos bienes (...).”

En opinión de Cazorla Prieto y Montejo Velilla⁴ “la justificación de este artículo es clara. Se trata de evitar que a través de la partición los interesados repartan el caudal hereditario con independencia de sus respectivos títulos hereditarios, con la finalidad de hacer más ligero el peso del Impuesto”. Además, -añaden-, con la nueva regulación, que tiene en cuenta el patrimonio preexistente del sujeto pasivo, podrá también producirse el supuesto de que los herederos con el mismo título repartan los bienes de modo que corresponde menos a aquellos que, al tener menor patrimonio, soporten un coeficiente mayor.

Tal y como ha señalado Serrera Contreras⁵, tal principio fue establecido en el Reglamento del Impuesto de 1 de septiembre de 1896 (artículo 48, con sucesivos retoques, con una redacción similar a la vigente, por el Reglamento de 10 de abril de 1900, por el Reglamento de 1927 y 7 de noviembre de 1947 hasta llegar al antecedente más inmediato, el artículo 31 del Texto Refundido del Impuesto de 6 de abril de 1967) con una clara finalidad de evitar el posible fraude fiscal. Según dicho autor, ese fraude se apoyaría en dos presupuestos: 1º que en una herencia fueran llamados dos o más herederos que, en razón al distinto grado de parentesco, tuvieran tipos de tributación distintos y 2º, que ciertos bienes de la herencia estuvieran exentos de tributar (especialmente por razón del territorio de situación) o bien no sufrieran aumento de valor en la comprobación administrativa al efecto, al mismo tiempo que para otros se produjera un aumento importante⁶.

Y continúa diciendo, “si en la partición, al heredero de tipo más elevado de tributación, se adjudican o los bienes exentos o los que no tienen aumentos en comprobación de valores y en cambio, al pariente más cercano los bienes

4 En su libro “El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”. Editorial CIVITAS. 1991. Página 233.

5 En su trabajo “Los excesos de adjudicación y de aportación en los Impuestos Generales sobre Sucesiones y sobre Transmisiones Patrimoniales”, en la obra colectiva “Impuestos sobre Sucesiones, Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados”. Estudios de Hacienda Pública. IEF. Ministerio de Hacienda. 1977. Volumen I. Pág. 1099.

6 Una antigua Sentencia del Tribunal Supremo de 5 de julio de 1920, citada por Benítez de Lugo y Guillén F., en su libro “El Impuesto sobre las Sucesiones y sobre las Donaciones”. Editorial Comares. Granada. 1992, pág. 420, ya decía, en este sentido que, aunque los interesados en una sucesión, por su conveniencia particular, alteren las transmisiones que legalmente se produzcan, la Hacienda conserva su derecho a cobrar el impuesto por las legalmente establecidas.

3 En este sentido se pronunció ya Martín López en su trabajo “Carácter y efectos de la partición hereditaria, en Revista de Derecho Privado, 1936. Páginas 81 y siguientes.

sujetos o aquellos cuyo valor sufre notable incremento, las liquidaciones a girar serán mucho menores que de haberse seguido el criterio contrario y también más pequeñas que de seguirse un sistema intermedio”.

De esta forma, -concluye- *“se ataja el fraude y este se ve claro cuando, después de adjudicarse los bienes en la forma en que las liquidaciones sean mínimas, los herederos permutan tales bienes para lograr su último intento. Porque la diferencia de tipos en la herencia puede compensar con creces el coste fiscal de esa posterior permuta”.*

La excepción contenida en el apartado 2 del artículo 48 del Reglamento de 1896, introducida por el Reglamento de 10 de abril de 1990, y que es muy similar al actual apartado 2 del artículo 27 de la LISD, según el cual, como vimos, *“si los bienes en cuya comprobación resultare aumento de valores o a los que deba aplicarse la no sujeción fuesen atribuidos especialmente por el testador a persona determinada o adjudicados en concepto distinto del de herencia, los aumentos o disminuciones afectarán solo al que adquiera dichos bienes”*, - sigue diciendo - obedece a que faltaría el presupuesto particional que motiva la regla general, que no es otro que la partición la realicen los herederos interesados.

El resto de autores que se han ocupado del tema se han mostrado en general favorables al establecimiento de esta regla, pudiendo traer a colación, en este sentido, el parecer de Tejerizo López⁷, que, después de sopesar que el artículo 27 establece una peculiar presunción de igualdad y rechazarlo posteriormente considera más bien que nos encontramos ante una ficción legal, esto es, a efectos legales, se actúa como si la adquisición se hubiera realizado con absoluta igualdad, aunque en la práctica tal igualdad no haya existido, decayendo solo ante la decisión expresa del causante. En esa línea señala, que *“...es plausible en cuanto supone la aplicación práctica del principio de indisponibilidad de los elementos de la obligación tributaria, principio derivado a su vez de los de igualdad y reserva de Ley sancionados en la Constitución. En efecto, la inexistencia de la presunción de igualdad sería tanto como dejar a la decisión de los obligados la determinación de la deuda tributaria y, en algunas ocasiones, la propia existencia del tributo, con el simple procedimiento de adjudicar a alguno de los herederos bienes o derechos que no aumenten de valor o que estén no sujetos”.*

Pérez Royo⁸, por su parte, afirma que *“lo relevante para cada heredero será el valor de su cuota ideal,*

independientemente de los bienes en que la misma se concrete, siendo el sentido de la norma, que más que de igualdad habría que llamar de proporcionalidad, el de evitar que la Hacienda resulte perjudicada por las operaciones de partición, realizadas por los interesados con fines de elusión o, en todo caso, de disminución del impuesto, puesto que la vía más frecuente para disminuir la carga fiscal sería la que jugase con la diferencia entre los valores declarados y los resultantes de la comprobación, v.gr., en el caso de que existan herederos con diferente parentesco con el causante, adjudicando a los de parentesco más próximo (que tributan a un tipo menor) los bienes cuyo valor fiscal (en el Impuesto sobre el Patrimonio) está más alejado del real y por ello presumiblemente van a ser objeto de revisión al alza en la comprobación de valores”.

Para Rozas Valdés⁹, *“el Derecho tributario finge que se ha adquirido conforme a aquello en que se ha sido llamado, con la finalidad clara de que los causahabientes no desfiguren la deuda tributaria realizando una partición premeditadamente organizada atendiendo a motivaciones de ahorro fiscal” y sigue diciendo “(...). De no arbitrarse esta norma de cierre no resultaría complejo al contribuyente burlar los intereses de la Hacienda, y desfigurar la deuda tributaria realizando una adjudicación de bienes y derechos atenta a las consecuencias tributarias de la misma. Cuando, por ejemplo, en una partición hereditaria confluyeren descendientes y extraños figurando en el caudal relicto bienes no sujetos por razón del territorio, a los lejanos se les adjudicaría la propiedad de éstos, y a los cercanos la del resto de los bienes y derechos, procurándose así una deuda tributaria lo más limitada posible”.*

Por otro lado, es discutible si la ficción recogida, actualmente, en el artículo 27 LISD, ha de aplicarse tanto a favor como en contra de los sujetos pasivos y de la propia Administración, de tal forma que si, al aplicar la misma, las liquidaciones son menores de las que resultarían de tenerse en cuenta las adjudicaciones realmente efectuadas, ello no sería obstáculo para la aplicación de la regla. En este sentido, se contraponen las opiniones del propio Serrera Contreras favorable a esa tesis ya que *“con esta norma el Fisco trata de evitar un posible y grave fraude, pero no de lograr siempre las liquidaciones más elevadas posibles. Sienta un criterio de igualdad que es equitativo, pero después pasa por él aun en los casos en que le perjudica. Solo así – concluye – tendría más fuerza moral para exigirlo cuando de él derive algún beneficio”;* y la de Ruiz Artacho, para el que, por el contrario, *“el precepto examinado solo tendría verdadera razón de ser*

⁷ En su trabajo en la obra colectiva “La fiscalidad de las Sucesiones y Donaciones”, de Calvo Ortega y otros. Editorial LEX NOVA 1989. Págs. 33 y 34.

⁸ En su “Curso de Derecho Tributario. Parte Especial. Sistema tributario: los tributos en particular”. Editorial MARCIAL PONS. 1998. Pág. 486.

⁹ En su libro “Presunciones y figuras afines en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”. IEF. Marcial Pones. Madrid. 1993. Pág. 126.

cuando fuere el heredero gravado con tipo más alto el adjudicatario del bien exento o de aquellos bienes que (frente a los restantes) no experimentarán aumento de valor en la comprobación. Porque en esos casos cuando pueden salir perjudicados los intereses del Tesoro. Tan es así también concluye – que precisamente en el caso contrario (si al heredero más alejado se adjudica el bien con aumento mayor en comprobación o el bien sujeto, mientras que el pariente más cercano se atribuye el de menor aumento o el bien exento) aplicar el artículo 53 – hoy sería el actual 27 LISD – (inspirado en una prevención del fraude) resulta perjudicial para Hacienda¹⁰.

Bermúdez Odriozola y otros¹¹ señalan que, sea cual sea la forma en que se practique la partición y la persona o personas que la lleven a cabo, el Código Civil recoge el principio de homogeneidad de los lotes, disponiendo en su artículo 1061 que “en la partición de la herencia se ha de guardar la posible igualdad, haciendo lotes o adjudicando a cada uno de los coherederos cosas de la misma naturaleza, calidad o especie”, principio que tan solo se encuentra excepcionado en el artículo 1062, cuyo párrafo 1º señala que “cuando una cosa sea indivisible o desmerezca mucho por su división, podrá adjudicarse a uno a calidad de abonar a los otros el exceso en dinero”.

Pues bien, en línea con los autores anteriormente mencionados, siguen diciendo que, “el principio de igualdad entre lotes que, con cierta suavidad, más como deseo que como exigencia, recoge el legislador civil (“... se ha de guardar la posible igualdad...”) es elevado por el legislador fiscal a máxima de automática e inmediata aplicación, acudiendo para ello al establecimiento de una ficción de igualdad. Téngase presente que no estamos ante una presunción iuris tantum ni siquiera iuris et de iure, sino ante una auténtica ficción, puesto que a efectos impositivos se considerará que, respecto a la partición y las consiguientes adjudicaciones, los coherederos las han practicado con “estricta igualdad y con arreglo a las normas reguladoras de la sucesión”.

Es decir, - añaden - lo cual tiene gran importancia para el caso resuelto en la sentencia del Tribunal Supremo, objeto de este trabajo, “el legislador fiscal prescinde de la realidad absolutamente, al no atender a la partición realizada por los herederos, sino que se debe liquidar por igual. De ahí que, por ejemplo, esta regla lleve a que los beneficios fiscales establecidos, por ejemplo, en el artículo 20 de la Ley, se repartan entre todos los coherederos, independientemente del adjudicatario, y así

la reducción del 95% de la vivienda habitual beneficie por igual proporcionalmente a todos los llamados a heredar y no solo al que realmente resulta adjudicatario de esa casa”, lo cual resulta bastante llamativo.

A pesar de esa realidad, no han faltado críticas a dicha ficción legal y a su eficacia como medio de lucha contra el fraude. Los citados Bermúdez Odriozola y otros¹² entienden que, en ocasiones, se puede calificar este medio como excesivo, no pudiendo calificarse como fraude todo intento por parte de los sujetos pasivos de reducir la deuda tributaria de acuerdo con los medios legalmente reconocidos, poniendo como ejemplo el mecanismo utilizado en las herencias por el que se adjudica a la viuda, en pago de su cuota de gananciales, la vivienda habitual, que puede calificarse como una economía fiscal amparada por la ley (reconocida por la Resolución de la Dirección General de Tributos 2/1999, de 23 de marzo – BOE 10 de abril- Apartado III.1.1.a) – sobre aplicación de las reducciones de la base imponible, en materia de vivienda habitual y empresa familiar). Y qué decir de los casos en los que la partición se realiza judicialmente por un contador-partidor dativo o incluso por un comisario nombrado por el testador. Se preguntan, con razón, si puede apreciarse en abstracto un ánimo elusorio en la formación de lotes o en la adjudicación de bienes equiparable al de la partición realizada por los propios herederos, la única a la que resultaría aplicable la regla del artículo 27.1 LIS, en la que estos tendrían muy presentes las consecuencias fiscales de las diferentes operaciones.

Rozas Valdés¹³, una vez más, analizando los supuestos mencionados, opina lo mismo, entendiendo que “cuando la partición sea realizada por persona distinta de los coherederos, en representación del causante o en el desempeño de funciones jurisdiccionales (es decir, sin que concurra elemento alguno que pueda hacer presumir connivencia entre los coherederos y quien realiza la partición), las adjudicaciones efectuadas sí que habrían de ser tomados en consideración, y por ello debería de atenderse a las cuotas reales o materiales, y no a las ideales. Por contra, no serán relevantes las adjudicaciones realizadas por tales personas cuando actúen por encargo y con la aquiescencia de los interesados”.

Es, por todo ello, que los autores citados, en vez de por la fijación de una ficción legal de indudable generalidad sin más excepción que la asignación concreta que pueda realizar el propio testador, se muestran partidarios, de lege ferenda, del establecimiento de una presunción iuris tantum o de limitar la regla a determinados casos en los que cabría apreciar un ánimo fraudulento (con las

¹⁰ Esa contraposición es recogida por el propio Serrera Contreras en su trabajo “Los excesos de adjudicación...”, citado. Págs. 1102 y 1103.

¹¹ BERMUDEZ ODRIOZOLA, L., PEREZ DE AYALA, L. y PEREZ DE AYALA, M. en su obra “Comentarios al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”. Editorial LEX NOVA. 2001. Página 555 y 556.

¹² Op. cit. Pág. 557.

¹³ Op. cit. Pág. 132.

dificultades que ello supone debido a la necesaria prueba, en muchos casos indiciaria, de ese ánimo fraudulento – añadimos nosotros – , que es la mayor crítica que puede hacerse a su propuesta).

Lo cierto es que, con la redacción del artículo 27.1 y 2 de la LISD, la regla de la igualdad, que entra también en juego en los aumentos derivados de la comprobación que afecten a uno de los bienes adjudicados, es de aplicación a todos los casos cualquiera que sea la forma en que la partición se haya realizado con la única excepción de la asignación de bienes realizadas por el testador o por un comisario designado por el mismo siguiendo sus instrucciones y la de los bienes adjudicados en concepto distinto del de herencia (entiéndase legado), que no dejaría de ser una fórmula no fraudulenta para atribuir un bien concreto de la herencia, incluso a un heredero que puede ser al mismo tiempo legatario (artículo 890 del Código Civil) y al que se podía atribuir un bien que, por ejemplo, la vivienda habitual, goce de los oportunos beneficios – vía reducción del artículo 20 LISD – en el impuesto.

Por último, si nos centramos ya en las reducciones del artículo 20.2. LISD relativa a la transmisión mortis causa de la vivienda habitual, la que dio lugar al fallo del Tribunal Supremo, que motiva este trabajo, y de la empresa familiar también, de acuerdo con lo dispuesto en la Resolución de la DGT 2/1999, de 23 de marzo (BOE de 10 de abril), sobre aplicación de las reducciones en la base imponible, en materia de vivienda habitual y empresa familiar (Apartado III.1.1.1.a), que vino a ratificar la Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de julio de 2001, aplicable, en los supuestos de fallecimiento de una persona casada bajo el régimen económico matrimonial de gananciales, tras la disolución del régimen económico matrimonial, la reducción deberá calcularse sobre el valor de los bienes que se encuentren incluidos en el caudal relicto del causante.

Si, como consecuencia de la disolución del régimen económico matrimonial, se atribuye al causante la mitad de la vivienda habitual, solo se aplicará la reducción sobre dicha mitad. Si, por el contrario, se atribuye a aquel la totalidad de la vivienda habitual, la reducción operará sobre el valor total de la misma. Estando exenta del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales la adjudicación al cónyuge de su mitad de gananciales (artículo 45. B).3 del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre) sería factible que, en vez de repartir la herencia por mitad, se adjudicara al cónyuge supérstite, en pago de su mitad de gananciales, bienes de la herencia no susceptibles de reducción, estando constituida la herencia, entre otros, por los bienes que gozan de las reducciones del citado artículo 20.

Sobre esa base y respecto a esa otra mitad, que constituye la herencia, entraría ya en juego el principio de igualdad en la partición, en la forma en que se ha expuesto, que, en el caso de que la partición la realicen los herederos, no el propio causante, determinaría ya la aplicación de la regla de igualdad de la partición del artículo 27.1 de la LISD, en la forma en que se ha expuesto.

No podemos obviar, por otro lado que, como agudamente pusieron de manifiesto, de nuevo, Bermúdez Odriozola y otros¹⁴, si bien es loable, como se ha expuesto, que unos causahabientes no salgan perjudicados frente a otros por el hecho de que los bienes se repartan de otra manera, no es posible obviar la necesidad de cumplir los requisitos posteriores para el disfrute de la exención, en concreto el mantenimiento de la adquisición durante los diez años siguientes salvo fallecimiento del adquirente en ese plazo, lo que determinaría dejar en manos del adjudicatario civil de los bienes el cumplimiento de este requisito, preguntándose que, si dispone de la vivienda a favor de un tercero, se perdería el beneficio fiscal, perjudicando ello a los demás causahabientes que, por aplicación de la regla, se beneficiaron en su momento de la reducción. Daremos respuesta a este interrogante en su momento.

IV.- LA CESION DE TRIBUTOS DEL ESTADO A LAS COMUNIDADES AUTÓNOMA DE RÉGIMEN COMÚN

Es sabido que la Constitución Española (CE) reconoce, entre los recursos de las Comunidades Autónomas, a los impuestos cedidos total o parcialmente por el Estado (artículo 157.1.a) CE).

Posteriormente, la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA), lo concretó en su artículo 4.1.c) , en los términos de las correspondientes leyes de cesión, estando el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones entre los impuestos susceptibles de cesión (artículo 11.d) de esa Ley), cesión total que se fue materializando en las sucesiones leyes de cesión a las Comunidades Autónomas (CCAA) del tributo y que se concretó, en un primer momento, en la gestión, inspección, recaudación y revisión de los mismos por delegación del Estado, aplicando en todo caso, en su integridad la normativa estatal del impuesto (artículo 19 de la LOFCA, en su redacción originaria, y artículos 3 y 12 de la Ley 30/1983, de 28 de diciembre, de Cesión de Tributos del Estado a las

¹⁴ Op. cit. Página 441.

CCAA, también en su redacción originaria)¹⁵.

Fue la Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de Cesión de Tributos, la que permitió, por primera vez, a las CCAA regular, en las adquisiciones mortis causa sujetas al impuesto, las reducciones en la base imponible, así como la tarifa, la fijación de la cuantía y coeficientes del patrimonio preexistente, las deducciones, bonificaciones y lo relativo a la gestión y liquidación del impuesto.

El artículo 13. Tres de dicha Ley, citado en el caso resuelto en la sentencia, reza así:

“Tres. En relación con la normativa del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, las Comunidades Autónomas podrán regular la determinación de la cuantía y coeficientes del patrimonio preexistente, y la fijación de la tarifa cuya progresividad deberá ser similar a la del Estado, siendo idéntica a la de este último en cuanto a la cuantía del primer tramo de la base liquidable y tipo marginal mínimo.

En el caso de 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 pudiendo crear otras que respondan a circunstancias de carácter económico o social, propias de las Comunidades Autónomas, siempre que no supongan una reducción de la carga tributaria global por este tributo”.

Por su parte, la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación (artículo 40.1.a), mantiene, aunque con un matiz muy importante, como luego se verá, esta previsión, admitiendo también, de forma disyuntiva, la mejora de las reducciones estatales mediante el aumento del importe o del porcentaje de reducción, la ampliación de las personas que pueden acogerse a ellas o la disminución de los requisitos para poder aplicarlas. El citado artículo 40.1.a), vigente cuando se produjo el devengo del ISD en el caso que va a ser objeto de comentario, rezaba así:

“1. En el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, las Comunidades Autónomas podrán asumir competencias normativas sobre:

a) Reducciones de la base imponible.

Las Comunidades Autónomas podrán crear, tanto para las transmisiones «inter vivos», como para las «mortis

causa», las reducciones que consideren convenientes, siempre que respondan a circunstancias de carácter económico o social propias de la Comunidad Autónoma de que se trate.

Asimismo, las Comunidades Autónomas podrán regular las establecidas por la normativa del Estado, manteniéndolas en condiciones análogas a las establecidas por éste o mejorándolas mediante el aumento del importe o del porcentaje de reducción, la ampliación de las personas que puedan acogerse a la misma o la disminución de los requisitos para poder aplicarla.

Cuando las Comunidades Autónomas creen sus propias reducciones, éstas se aplicarán con posterioridad a las establecidas por la normativa del Estado. Si la actividad de la Comunidad Autónoma consistiese en mejorar una reducción estatal, la reducción mejorada sustituirá, en esa Comunidad Autónoma, a la reducción estatal. A estos efectos, las Comunidades Autónomas, al tiempo de regular las reducciones aplicables deberán especificar si la reducción es propia o consiste en una mejora de la del Estado”.

La vigente Ley 22/2009, de 22 de diciembre (artículo 48.1.a), que sustituye y deroga a la anterior, mantiene idéntica redacción, diciendo que:

“1. En el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, las Comunidades Autónomas podrán asumir competencias normativas sobre:

a) Reducciones de la base imponible: Las Comunidades Autónomas podrán crear, tanto para las transmisiones “inter vivos”, como para las mortis causa, las reducciones que consideren convenientes, siempre que respondan a circunstancias de carácter económico o social propias de la Comunidad Autónoma de que se trate.

Asimismo, las Comunidades Autónomas podrán regular las establecidas por la normativa del Estado, manteniéndolas en condiciones análogas a las establecidas por éste o mejorándolas mediante el aumento del importe o del porcentaje de reducción, la ampliación de las personas que puedan acogerse a la misma o la disminución de los requisitos para poder aplicarla.

Cuando las Comunidades Autónomas creen sus propias reducciones, éstas se aplicarán con posterioridad a las establecidas por la normativa del Estado. Si la actividad de la Comunidad Autónoma consistiese en mejorar una reducción estatal, la reducción mejorada sustituirá, en esa Comunidad Autónoma, a la reducción estatal. A estos efectos, las Comunidades Autónomas, al tiempo de regular las reducciones aplicables deberán especificar si la reducción es propia o consiste en una mejora de la del Estado”.

La capacidad normativa tributaria de las CCAA en el

¹⁵ Sobre el tema de los tributos cedidos por el Estado a las CCAA, en general, se ha escrito mucho, pudiendo citarse, entre otros, el trabajo de Tejerizo López, JM. “Los tributos cedidos a las CCAA: problemas actuales”, fruto de la conferencia impartida el 12 de julio de 2004 en el Curso de Verano “El poder tributario de las CCAA”. Santander. Universidad Internacional Menéndez Pelayo; Martín Queralt, J. “Potestades normativas de las CCAA en materia tributaria” en la obra “La Constitución Española y las fuentes del Derecho”. Vol. II. Madrid. Instituto de Estudios Fiscales. 1997; y los libros de Adame Martínez, “El sistema de financiación de las CCAA de régimen general”. Granada. Editorial Comares. 1998 y Calvo Vergez, J. “Financiación autonómica: problemas constitucionales y legales”. Ed. Thomson Civitas. 2005.

Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, reconocida por las leyes de Cesión y las reguladoras del sistema de financiación desde el año 1996, no supuso, en un primer momento, como tuvieron oportunidad de destacar Felicidad García y Ana Montero¹⁶, un aumento relevante de la corresponsabilidad fiscal real por cuanto solo algunas CCAA realizaron actuaciones relevantes sobre determinados tributos y de una forma gradual, por lo que en 1999, cuando dichos autores escribieron su trabajo, el potencial riesgo de deslocalización y desplazamiento de contribuyentes de unas CCAA a otras parecía inexistente.

No obstante, paulatinamente a partir de 2002, con la Ley 21/2001, se ha vivido un proceso acelerado de ejercicio de esas competencias normativas por parte de las CCAA que, por motivos, en bastantes casos electorales, han mejorado sensiblemente las reducciones estatales, han creado reducciones propias, modificado la tarifa y, sobre todo, han establecido bonificaciones en la cuota tributaria del impuesto muy importantes, que han llegado al 99% de la misma, en las transmisiones mortis causa e inter vivos lucrativas en favor de los parientes más próximos en grado, equiparando la situación de estas personas casi plenamente a las personas que ya disfrutaban de las mismas (vía exención) en los territorios con régimen especial del País Vasco y Navarra, siendo, en todo caso, en las transmisiones mortis causa el punto de conexión, la residencia habitual del causante, definida en las Leyes antes citadas.

El variopinto ejercicio de esas competencias normativas con el alcance indicado por parte de las diversas CCAA ha dado lugar a notables diferencias de tributación para los causahabientes entre unas y otras en función de la residencia habitual del causante, lo que, como es sabido, ha propiciado numerosas quejas de los afectados y de las CCAA, titulares de la potestad tributaria, que no han querido llegar tan lejos como otras en la concesión de esos beneficios, con acusaciones de dumping fiscal a las que sí que han hecho un uso generoso de las mismas¹⁷.

Ello ha determinado la formulación por las CCAA que no reconocían tan intensamente esos beneficios en el ISD de determinadas propuestas para que el Estado, titular del tributo, estableciera unos límites cuantitativos para el otorgamiento de esas ventajas, propuestas que, de momento, han caído en saco roto. Tampoco, por otro lado, se han atendido las propuestas en esa línea tendentes a

evitar diferencias entre las CCAA de la Comisión para la Reforma del Sistema Tributario en su Informe final de 13 de noviembre de 2013¹⁸.

Es más, la supresión (mejor dicho modulación vía otorgamiento de beneficios) en el Impuesto de Sucesiones y Donaciones se ha convertido en una promesa electoral en los programas de algunos partidos políticos que, no sin dificultades, han conseguido llevar a término, al acceder solos o en coalición al gobierno autonómico respectivo, con lo que se mantiene esa disparidad entre regímenes tributarios en función de la residencia habitual del causante con la consiguiente desazón de los afectados, lo que ha provocado ya problemas de deslocalización. Ese ejercicio de competencias normativas deriva, en principio, de un válido y constitucional ejercicio de la autonomía tributaria en relación con los tributos cedidos por parte de las CCAA, que pueden establecer diferentes tributos para hacer frente a los distintos servicios que prestan, como ha reconocido el Tribunal Constitucional¹⁹.

La única sentencia que ha tratado de forma colateral el tema ha sido la STC 60/2015, de 18 de marzo, declarando la inconstitucionalidad de la antigua redacción del artículo 12.bis.a) de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, de la Comunidad Valenciana, que limitaba el beneficio fiscal a los sujetos pasivos que "tengan su residencia habitual en la Comunidad Valenciana". Dicha sentencia, sin embargo, no puso en absoluto en cuestión el régimen jurídico de las leyes que consagran esos beneficios de las diferentes Comunidades Autónomas sino la validez constitucional de una normativa autonómica que establece una bonificación fundada en la circunstancia personal de la residencia.

Como bien dice, de nuevo, Tejerizo López²⁰ *"de existir tacha de inconstitucionalidad a la diferencia de trato entre las normas de las diferentes CCAA, tal tacha debería predicarse de la Ley de financiación de las CCAA de 2009, que no ha establecido límite alguno a las deducciones de la cuota que estas pueden establecer"*.

Para terminar este comentario, queremos hacernos eco del parecer de Grau Ruiz²¹ que, en el año 2006, antes de que se agudizara el problema derivado del ejercicio de esas competencias normativas, con un carácter general,

16 En su trabajo "¿Cómo han utilizado las CCAA su capacidad normativa tributaria?. Análisis Local. Nº 25. Julio-Agosto 1999.

17 También se ha escrito mucho sobre el tema, pudiendo citar, entre otros, los trabajos de Tejerizo López, JM. "El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones como tributo cedido a las Comunidades Autónomas. Universidad Menéndez Pelayo. Santander. Pág. 20 y siguientes. 17 de julio de 2014, y Pérez-Fadón Martínez, J. "Modificaciones imprescindibles del Impuesto sobre Sucesiones Y Donaciones". Carta Tributaria. Revista de Opinión, nº 26, 1 de mayo de 2017. Editorial Wolters Kluwer.

18 El reciente Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria, presentado en el mes de febrero de este año 2022, posterior a la presentación de este trabajo, se hace eco, únicamente (pág. 708) del problema que plantean las diferencias de capacidad normativa en el IP y en el ISD, en particular en las CCAA de régimen común limítrofes con los territorios forales con una referencia final al marco normativo y al ejercicio de competencias normativas también, de forma desigual, por las CCAA de régimen común.

19 La STC 150/1990, de 4 de octubre, admitió la constitucionalidad de los recargos autonómicos sobre la cuota del IRPF.

20 Op, cit. última. Pág. 24.

21 En su trabajo "Mecanismos de coordinación legislativa entre Haciendas Territoriales". Foro Nueva Época 3/2006. Págs. 349 y siguientes.

tuvo oportunidad de señalar que la cesión del tributo no implica ni la transmisión de la titularidad sobre el mismo o sobre el ejercicio de las competencias inherentes al mismo, ni el carácter irrevocable de la cesión. El artículo 157.3 CE - añade - debe ponerse en relación con los artículos 133.1 y 149.1.14 del propio texto constitucional, habiendo afirmado el TC (Sentencias 72/2003, FJ 5; 16/2003, FJ 11 y 192/200, FJ 6), que la indudable conexión entre estos tres preceptos constitucionales determina que el Estado sea competente para regular no solo sus propios tributos sino también el marco general de todo el sistema tributario y la delimitación de las competencias financieras de las CCAA respecto del propio Estado. A su juicio, - que compartimos plenamente - las Leyes de Cesión merecen la consideración de elementos de la Hacienda general, están al servicio de la autonomía y de la corresponsabilidad pero también han de servir a otros principios: la preservación de la unidad del Ordenamiento y de una básica posición de igualdad de los contribuyentes, garantizados por la Constitución.

Con la equiparación competencial fruto de las cesiones generalizadas - sigue diciendo - la igualdad en la capacidad de actuación exigida por los entes territoriales se traduce en una mayor desigualdad para los ciudadanos, cuando del uso dispar de competencias normativas se trata. Esto obliga a resaltar el concepto de Hacienda general, competencia exclusiva de la que no puede abdicar el Estado, simplemente porque es el instrumento que le permite arbitrar mecanismos de coordinación financiera con alcance general para cumplir con el mandato constitucional que le obliga a hacer real, tanto como pueda, la solidaridad, a la que añadimos nosotros también la igualdad. Para ello, el instrumento básico debería ser la Ley de Cesión o de medidas fiscales del sistema de financiación, que hace años que debería haberse aprobado sustituyendo a la vigente de 2009.

Dado que la sentencia objeto de comentario tiene que ver con el ejercicio de esas competencias normativas en el ISD por las CCAA de régimen común, en este caso, por la Comunidad Autónoma de Cataluña, vamos a hacer referencia a los hitos legislativos más importantes relacionados con dichas competencias en la citada Comunidad, señalando que, con carácter general, como se indica además en la sentencia que va a ser objeto de comentario, la cesión de ese impuesto estatal se encontraba prevista con carácter general en el artículo 11 d) de la Ley Orgánica de Financiación de las CCAA (LOFCA), Ley 8/1980, de 22 de septiembre, con el alcance previsto en su artículo 19.2, en la redacción de la Ley Orgánica 3/1996, de 27 de diciembre, y en el artículo 2.Uno.c) de la Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de Cesión de Tributos²² -.

La cesión para la Comunidad Autónoma de Cataluña se produjo mediante el artículo 1.1.d) de la Ley 31/1997, de 4 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, derogando la Ley 41/1981, de 28 de octubre, reguladora hasta ese momento de la cesión de tributos en esa Comunidad Autónoma.

La cesión del tributo a la CCAA de Cataluña comportaba la atribución de competencias normativas en relación, entre otros extremos, las reducciones en la base imponible, que habría de ejercer en los términos del artículo 13 de la Ley 14/1996, de Cesión de Tributos (ar.2.2 de la Ley 31/1997), plasmándose de inmediato en el artículo 41 de la Ley 16/1997, de 24 de diciembre, de Presupuestos de la Generalidad de Cataluña, que tuvo su continuación en el artículo 30 de la Ley 25/1998, de 31 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y de adaptación al euro, de la misma Generalidad, modificado por el artículo 2 de la Ley 4/2000, de 26 de mayo. En ninguna de esas normas legales se contenía previsión alguna relacionada con la partición hereditaria y las reducciones contenidas en esas normas.

Fue el Decreto 356/1999, de 30 de noviembre, de la Generalitat de Cataluña, dictado en desarrollo de la Ley 25/1998, aplicable *ratione temporis* al caso resuelto por la sentencia, el que, por primera vez, en su artículo 2, estableció una norma sobre la concurrencia de sucesores a título universal y partición hereditaria, que es la que ha dado lugar a la controversia y que se apartaba de la regulación estatal contenida en el artículo 27 de la LISD.

El artículo 2.1 de dicho Decreto 356/1999, de la Generalitat de Cataluña, que llevaba por rúbrica "Beneficiarios de la reducción en caso de concurrencia de sucesores a título universal", disponía que:

"2.1. Cuando 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 sucederle 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.

La aplicación de la reducción sobre la base imponible individual del adjudicatario o adjudicatarios efectivos resultará sujeta a la limitación que establece el apartado 2 del artículo siguiente de este Decreto".

Dicho apartado señalaba que, *"Si 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*

²² El artículo 29 de esa Ley dio nueva redacción al artículo 20 de la Ley 29/1987 del ISD.

efectivos”.

No puede perderse de vista, por otro lado, teniendo en cuenta que el fallecimiento del causante y el devengo del ISD, que marca la normativa aplicable a la sucesión, tuvo lugar, en el caso resuelto por la sentencia, el 3 de diciembre de 2003, que el artículo 40.1. a) párrafo de la Ley estatal 21/2001, de medidas administrativas y fiscales del nuevo sistema de financiación autonómico, añadió a la posibilidad que tenían las Comunidades Autónomas para regular las reducciones establecidas por la normativa del Estado, manteniéndolas en condiciones análogas a las establecidas por éste, la de mejorarlas mediante el aumento del importe o del porcentaje de reducción, la ampliación de las personas que puedan acogerse a la misma o la disminución de los requisitos para poder aplicarlas.

Por su parte la Ley estatal 17/2002, de 1 de julio, del régimen de cesión de tributos del Estado a la Generalidad de Cataluña y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión, derogó la Ley 31/1997 y tras ratificar la cesión del ISD a la CCAA (artículo 1.d), en cuanto al alcance de las competencias normativas, en su artículo 2, se remitió en bloque a lo previsto en la Ley 21/2001, citada (artículo 41, relativo a esas competencias).

Por Ley 22/2009, de 18 de diciembre, se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, derogando la hasta entonces vigente Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía.

Sobre esa base normativa se aprueba la Ley 16/2010, de 16 de julio, del régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunidad Autónoma de Cataluña y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión, cuyo artículo 1 vuelve a ratificar la condición de tributo cedido del ISD, remitiéndose, una vez más, en bloque en cuanto al alcance de la cesión y las competencias normativas a lo dispuesto en la Ley 22/2009 (en concreto en lo que se refiere a estas últimas, al artículo 48, citado).

Por último, la Generalitat de Cataluña aprueba por Ley 19/2010, de 7 de junio, la norma reguladora del ISD. Los objetivos de esa Ley, según el apartado I de su Exposición de Motivos son

-Reforzar la seguridad jurídica, con una nueva sistematización y redacción y con la incorporación al texto de normas que precisan o aclaran conceptos.

-Reunir en solo texto todas las normas vigentes en distintos textos legales y, a la vez, introducir nuevas normas, relativas a ámbitos hasta ahora no regulados por normativa propia de Cataluña, con la clara voluntad de

enfrentar una regulación completa e integral del impuesto, dentro de los márgenes de capacidad normativa que permite el vigente sistema de cesión de tributos.

-Simplificar y mejorar la gestión del impuesto.

Pues bien, a la reducción por transmisión de la vivienda habitual del causante se refiere el artículo 17, en los siguientes términos:

“Artículo 17. Supuesto de aplicación.

En las adquisiciones por causa de muerte que correspondan al cónyuge, a los descendientes, a los ascendientes o a los colaterales del causante, puede aplicarse a la base imponible una reducción del 95 % del valor de la vivienda habitual del causante, con un límite de 500.000 euros por el valor conjunto de la vivienda, que debe prorratearse entre los sujetos pasivos en proporción a su participación; en cualquier caso, el límite individual resultante del prorrateo entre los sujetos pasivos no puede ser menor de 180.000 euros”.

Los artículos 18 y 19 se refieren a los requisitos de la reducción y a regla de mantenimiento, sin que exista previsión alguna sobre la concurrencia de sucesores a título universal y la partición hereditaria.

Esa previsión, de nuevo, se contiene en una norma reglamentaria posterior dictada en desarrollo de esa Ley, el Decreto 414/2011, de 13 de diciembre, que aprueba el Reglamento del ISD en Cataluña y que sustituye y deroga al Decreto 356/1999, aplicado en la sentencia que vamos a comentar.

El artículo 6 del citado y vigente Decreto 414/2011, en un capítulo que lleva por rúbrica “Normas comunes a las reducciones mortis causa”, en su artículo 6, titulado “Concurrencia de sucesores a título universal”, en línea con el derogado artículo 2 del Decreto 356/1999, dispone que:

“1.- Cuando 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 sucederle 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 estos cumpla con los requisitos subjetivos legalmente previstos.

2.- La aplicación de la reducción sobre la base imponible individual del adjudicatario o adjudicatarios efectivos no podrá exceder, en ningún caso, del importe de la adquisición hereditaria individual que, según el título sucesorio, corresponda al adjudicatario o adjudicatarios efectivos”.

Dicho esto, nos vamos a centrar ya en la cuestión que fue objeto de análisis y enjuiciamiento por el Alto Tribunal en su Sentencia de 27 de marzo de 2009.

V.- LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 27 DE MARZO DE 2009, CASACION 888/2017.

El análisis de esta sentencia ha de comenzar refiriéndose, de forma breve, a los antecedentes fácticos y jurídicos de la misma, que comienzan con el fallecimiento de una persona, residente habitual en la Comunidad Autónoma de Cataluña, el 3 de diciembre de 2003.

En la escritura pública de manifestación y aceptación de herencia se hace constar que la vivienda habitual de esa persona constituye el único haber de la herencia. Al tratarse de un bien indivisible, los tres herederos, hijos de la causante, al amparo del artículo 1062 del Código Civil, decidieron adjudicar, vía partición, dicha vivienda a uno de ellos, que compensó a los otros dos herederos, en metálico con su propio peculio, como exceso de adjudicación.

Presentadas las correspondiente autoliquidaciones, en la que los tres herederos se repartieron por partes iguales la reducción del 95% de la base imponible por transmisión de la vivienda habitual prevista en la normativa estatal y autonómica, fueron objetadas por la Administración autonómica que, de acuerdo con el artículo 2.1 del Decreto autonómico 356/1999, de 30 de noviembre, de la Generalitat de Cataluña, consideró que el único que podía beneficiarse de la reducción era el heredero adjudicatario de la vivienda que cumpla, además, con los requisitos subjetivos legalmente previstos y sin que, como señala su apartado 2, la aplicación de la reducción pueda exceder, en ningún caso, del importe de la adquisición hereditaria individual que, según el título sucesorio, corresponda al adjudicatario o adjudicatarios efectivos.

Disconformes los interesados con la liquidaciones practicadas a los mismos que únicamente tuvieron en cuenta la reducción de 18.000 euros por parentesco, aplicando la reducción por vivienda habitual con el límite del importe de su adquisición al heredero adjudicatario de la misma, formularon sendas reclamaciones económico administrativa ante el Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña (TEARC), a fin de que se reconociese su derecho a disfrutar de la reducción del 95% en la proporción correspondiente de acuerdo con el artículo 27 de la LISD, a lo que se opuso la Generalitat considerando correcta las liquidaciones practicadas y por ende la aplicación de la reducción exclusivamente al heredero adjudicatario de la misma por el artículo 2 de Decreto autonómico 356/1999, que los reclamantes consideran ilegal. El TEARC, el 29 de octubre de 2012, desestima las reclamaciones considerando aplicable el Decreto citado sin entrar a analizar la invocada ilegalidad del mismo por exceder del carácter revisor de la vía económico administrativa.

Contra las resoluciones respectivas del TEARC, de forma acumulada, se interpone ya por los dos herederos perjudicados recurso contencioso administrativo ante la Sala de lo Contencioso Administrativo del TSJ de Cataluña, Sección Primera, r. 22/2013, siendo la cuestión debatida estrictamente jurídica, la relacionada con la distinta regulación de este tema en la normativa estatal y autonómica.

Pues bien, la Sala de instancia, por remisión a otra sentencia de 11 de diciembre de 2015, r. 429/2012, cuya fundamentación jurídica reproduce íntegramente, por sentencia de 10 de noviembre de 2016, desestima el recurso de los interesados, confirmando la prevalencia en la CCAA de Cataluña de las previsiones del artículo 2 del Decreto 356/1999, que contiene tan solo una regla de cálculo que no es contraria, en su opinión, a la normativa estatal de aplicación pero que en Cataluña varía con respecto a los demás territorios de Derecho Común.

Disconformes los interesados prepararon contra ese fallo el oportuno recurso de casación, siendo la cuestión a debatir si el desarrollo normativo por la CCAA a través del Decreto 356/1999 y los límites establecidos en el mismo para aplicar la reducción del artículo 20.2.c) LISD respetan los condicionamientos impuestos por la legislación del Estado contenidos en el artículo 27 de dicha Ley.

El Tribunal Supremo, por Auto de 7 de junio de 2017, casación 888/2017, admite el recurso cuestionándose, en primer término, con la sentencia de instancia sobre si, en aplicación de la Ley del ISD y sus normas estatales de desarrollo, cuando existen varios herederos a título universal, sin atribución específica de bienes, si alguno de los bienes que componen el caudal relicto puede beneficiarse de la reducción, la ventaja beneficia por igual a todos los causahabientes, con independencia de las adjudicaciones realizadas en la participación, que se contrapondría, en principio, al desarrollo reglamentario aprobado por la Generalitat de Catalunya, en el que el beneficio de la reducción de la base imponible se limita a los efectivos adjudicatarios de los bienes que permiten la reducción.

Ello le lleva ya a preguntarse sobre si, si tal desarrollo normativo por la Comunidad Autónoma de Cataluña respeta los condicionamientos impuestos por la legislación del Estado y, en particular, aquel de que al regular 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 [artículos 13.Tres, párrafo segundo, de la Ley 14/1996 y 40.1.a), párrafo segundo, de la Ley 21/2001] o "mejorándolas mediante el aumento del importe o del porcentaje de reducción" [artículo 40.1.a), párrafo segundo, de la Ley 21/2001].

Sobre esa base, el auto concluye considerando que la

cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de 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 acoten su ámbito de aplicación, o, dicho en otras palabras, si la obligación legal de mantener para ese beneficio fiscal unas “condiciones análogas” a las establecidas por el Estado obliga a las comunidades autónomas a igualarlas o mejorarlas, absteniéndose de previsiones normativas que comporten una restricción del beneficio fiscal”.

Dicho esto, pasamos ya al análisis de la sentencia, comenzando por su Fundamento de Derecho Primero, que lleva por rúbrica *“Infracción del artículo 27.1 de la LISD estatal, en relación con la aplicación del principio de neutralidad de las particiones hereditarias”.* Dicho Fundamento se dedica a recoger las alegaciones, aunque no todas, sobre el particular tanto de los recurrentes como de las recurridas, la Administración del Estado y la Generalitat de Cataluña. En todo caso, no está de más reproducir el citado Fundamento de Derecho Primero, que reza así:

“PRIMERO.- Infracción del artículo 27.1 de la LISD estatal, en relación con la aplicación del principio de neutralidad de las particiones hereditarias.

La recurrente considera infringido el principio de neutralidad, regulado en el artículo 27.1 de la LISD. Dispone este precepto lo siguiente:

«Artículo 27. 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».

Para la recurrente el precepto reproducido supone, no solo que las particiones y adjudicaciones en las sucesiones por causa de muerte se consideren, a efectos de determinar la base imponible del impuesto, realizadas en estricta igualdad, sino también que las reducciones —como las reguladas en el artículo 20.2.c) de la LISD estatal, por transmisión de empresa familiar o de vivienda habitual del causante—, beneficiarán por igual a los causahabientes en la sucesión, con independencia de quién resulte finalmente adjudicatario de la empresa o vivienda transmitida.

Sin embargo considera el Tribunal de instancia que dicho principio de neutralidad solo afecta a la determinación de la base imponible del ISD, pero no a la determinación de la base liquidable. Para el recurrente se trata de una interpretación que carece de fundamento jurídico y precedentes jurisprudenciales, y no encuentra acomodo en el tenor literal de la norma, que fija el principio de neutralidad “a efectos del impuesto” (es decir, a todos los efectos), y no sólo de “a efectos de determinar la base imponible del impuesto”.

Y añade que así lo ha venido entendiendo la propia Administración desde la Resolución 2/1999, de 23 de marzo, de la Dirección General de Tributos (DGT), relativa a la aplicación de las reducciones en la base imponible del ISD en materia de vivienda habitual y empresa familiar. De acuerdo con lo dispuesto en el apartado 1.1.b) de dicha resolución, la previsión de que cualesquiera que sean las particiones y adjudicaciones que los interesados hagan, se considerará como si se hubiesen hecho con estricta igualdad se traduce en que “la reducción beneficiará por igual a los causahabientes en la sucesión, en la medida en que cumplan todos los requisitos previstos en el artículo 20.2.c) anteriormente citado, con independencia de las adjudicaciones realizadas en la partición, y cada uno sobre la parte del valor del bien objeto de reducción, incluida en su correspondiente base imponible”, siendo la única excepción a este principio de neutralidad la posibilidad de aplicar la reducción a determinados causahabientes en los supuestos en que el testador les haya asignado los bienes específicamente, lo que no sucede en el supuesto que nos ocupa. La doctrina administrativa expuesta, que ya se apuntaba en la consulta de la DGT número 2054-97, de 8 de octubre de 1997, recuerda el recurrente, ha sido reproducida por la DGT en las consultas tributarias que se le han planteado con posterioridad, y cita, a título de ejemplo, la consulta general 0039-04, de 19 de enero de 2004, y las consultas vinculantes V2784-07, de 27 de diciembre de 2007 y V0365-17, de 13 de febrero de 2017. Y destaca la recurrente, por su claridad, lo declarado por la DGT en la consulta vinculante V1610-10, de 15 de julio de 2010, en la que se preguntaba por la tributación de la adquisición mortis causa de la vivienda habitual del causante, cuando esta es adjudicada en la partición a uno solo de los tres hermanos que concurren a la sucesión, en un caso análogo al que nos ocupa, en el que existen varios herederos, pero solo uno de ellos acaba siendo adjudicatario efectivo de la vivienda. En aquel caso, la DGT, tras reproducir el literal del artículo 27.1 LISD estatal, respondió con el siguiente tenor:

«Se plantea en el escrito de consulta cómo debe aplicarse la reducción en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones que prevé el artículo 20.2.c) de su Ley 29/1987, de 18 de diciembre, en el caso

de adjudicación a uno de los herederos de la vivienda habitual del causante.

(...) Se trata del principio de igualdad en la partición, que comporta que la reducción beneficie y perjudique a todos los causahabientes por igual, salvo atribución específica por el causante. Se forma un "grupo de herederos" obligados conjuntamente al cumplimiento del requisito de permanencia exigido por la Ley, aunque la obligación como tal incumba a aquel o aquellos que hayan resultado adjudicatarios.

Por lo tanto y en contestación a la cuestión planteada, la reducción procederá para todos y cada uno de los herederos en los términos y requisitos del artículo 20.2.c) de la Ley 29/1987 siempre, por supuesto, con el límite adicional de la participación que a cada uno corresponda en el valor de dicha vivienda y que no podrá exceder, individualmente, del fijado en el precepto reproducido.»

Cita igualmente en su apoyo la sentencia del TSJ de Madrid de fecha 18 de enero de 2010 (recurso número 1515/2006), con ocasión del análisis de la reducción por transmisión de vivienda habitual.

Para la recurrente las consideraciones realizadas en relación con la transmisión de la vivienda habitual son perfectamente extrapolables a la reducción por transmisión de empresa familiar, pues el principio de neutralidad se aplica de forma idéntica sobre ambos beneficios fiscales. Y cita la sentencia del TSJ de Madrid de 28 de octubre de 2009 (recurso número 436/2006), y de 9 de febrero de 2012 (recurso número 198/2009).

Sostiene la recurrente que entender lo contrario, como hace el TSJ de Cataluña en la sentencia de instancia, lleva a un resultado absurdo y claramente contrario a lo pretendido por el legislador, pues si aceptásemos que el principio de neutralidad solamente es aplicable para cuantificar la base imponible, nos encontraríamos con que la reducción por transmisión de vivienda habitual o empresa familiar tendrá un alcance mayor o menor en función del número de herederos que concurran a la sucesión.

Frente a dicha interpretación las partes recurridas sostienen que el Acuerdo impugnado y las liquidaciones practicadas no son contrarias al principio de neutralidad de las particiones hereditarias previsto en el artículo 27 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, y 56.1 del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, ni la doctrina contenida en la Sentencia del TSJ de Cataluña, Sección 1ª, de 9 de marzo de 2007, resulta aplicable al presente procedimiento.

Como sostiene el Abogado del Estado el Art. 27 LISD establece el denominado principio de neutralidad de la partición pero no se pronuncia sobre su alcance en relación con el ámbito subjetivo de las reducciones, dejando abierta la cuestión.

Por ello, mientras no exista una norma que determine

su alcance, habrá que estar a la Resolución de la DGT 2/1999 y a las consultas tributarias vinculantes emitidas con posterioridad. Sin embargo, si la Generalitat de Cataluña establece, por medio de un Decreto, cual ha de ser el alcance del Art. 27 LISD en lo que respecta a las reducciones, ya no tiene sentido invocar las resoluciones interpretativas y las consultas de la Dirección General de Tributos.

Se traslada entonces la cuestión a la compatibilidad del Art. 2 del Decret 356/1999 con el Art. 27 LISD, respecto de la que se pronuncia la Sala a quo defendiendo la legalidad de la previsión reglamentaria.

Cabe añadir que el Art. 2 del Decret 356/1999 resulta ajustado a la finalidad de la reducción y a las cargas que se imponen sobre el adjudicatario de la empresa familiar para no perder la citada reducción. Así se refleja en el Fto. Quinto de la resolución del TEAC de 18-3-2014, que desestimó la reclamación formulada por los recurrentes, cuyo contenido reproduce:

«La particularidad aquí se plantea porque la Comunidad Autónoma de Cataluña se desmarcó de dicho criterio al promulgar el referido Decreto 356/1999, de 30 de noviembre, aplicable "ratione temporis" al caso presente. En el artículo 2 de dicho Decreto se recoge claramente que, en el caso de que proceda aplicar este tipo de reducciones en la liquidación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones a varios herederos, el beneficio redundará directa y exclusivamente en quien resulte adjudicatario de los bienes. Dicha precisión, si bien parece ser contraria a lo establecido en el ya tratado artículo 27 LISD relativo al principio de igualdad en las particiones, puede considerarse "más concordante" con la regulación propia del beneficio fiscal, pues esta exige el cumplimiento de unos requisitos (que en la base imponible se halle incluido el valor del bien por el que se pretende la reducción y el mantenimiento de la adquisición, por quien corresponda, durante un determinado periodo de tiempo) que solo puede cumplir quien, en definitiva, adquiera efectivamente el bien objeto de reducción. En realidad, el artículo 27 LISD trata de la sujeción al Impuesto y no se refiere, específicamente, a un caso de reducción en la base imponible, por lo que no cabe plantearse que el criterio concreto recogido en la normativa catalana, y aquí aplicado por la Oficina Gestora, constituya un quebrantamiento del ordenamiento jurídico ni vulnere determinados principios básicos de éste (como el de jerarquía normativa o competencia).».

Pues bien, la posición de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo es favorable a la tesis administrativa, confirmada por la sentencia de instancia, concluyendo en su Fundamento de Derecho Segundo, con aceptación de los argumentos de la sentencia transcrita y de las partes recurridas, que:

“(...) en Cataluña, y desde la entrada en vigor del Decreto 356/1999, de 30 de noviembre, se desplaza la interpretación que de la normativa vigente efectuó la Resolución 2/1999, de 23 de marzo, de la Dirección General de Tributos, pues como reconoce el TEAC quien hasta la fecha y en el ámbito no catalán había mantenido la interpretación sostenida por dicha Dirección General, el Decreto 356/1999 “tiene rango superior en su correspondiente ámbito territorial”. En consecuencia, resulta procedente que la reducción se aplique a los adjudicatarios efectivos de los bienes y procede la íntegra desestimación de este motivo de casación”.

Esta conclusión se mantiene en idénticos términos en la Sentencia de 3 de abril de 2019, casación 2203/2017, por lo que puede considerarse ya doctrina jurisprudencial. Ello no es óbice para que, con los mayores respetos al Tribunal sentenciador, podamos hacer un comentario crítico de la misma.

Las consideraciones jurídicas que le llevan a esa conclusión son bastantes escuetas y se contienen en el siguiente Fundamento de Derecho, el Tercero, que comienza, de nuevo, resumiendo el posicionamiento de la parte recurrente en relación a la denunciada infracción del artículo 13.tres de la Ley de Cesión de Tributos y la introducción por la norma catalana, el Decreto 356/1999 (artículo 2) de una restricción en la aplicación de las reducciones del ISD a los beneficiarios efectivos de la vivienda habitual o de la empresa familiar del causante, para llegar al meollo de la cuestión que, para la Sala, no es otro que determinar el alcance del concepto jurídico indeterminado “condiciones análogas” del citado artículo 13.tres de la Ley de Cesión de Tributos, para lo que reproduce el Fundamento de Derecho Quinto de la sentencia recurrida, concluyendo ese Fundamento con una breve aportación propia, antes de cerrar la sentencia con el contenido interpretativo y la desestimación del recurso formulado. Los Fundamentos de Derecho Segundo, Tercero, Cuarto y Quinto nos dicen lo siguiente:

“SEGUNDO.- Posición de la Sala.

Aceptando los argumentos de la sentencia transcrita y de las partes recurridas, esta Sala concluye que, en Cataluña, y desde la entrada en vigor del Decreto 356/1999, de 30 de noviembre, se desplaza la interpretación que de la normativa vigente efectuó la Resolución 2/1999, de 23 de marzo, de la Dirección General de Tributos, pues como reconoce el TEAC quien hasta la fecha y en el ámbito no catalán había mantenido la interpretación sostenida por dicha Dirección General, el Decreto 356/1999. En consecuencia, resulta procedente que la reducción se aplique a los adjudicatarios efectivos de los bienes y procede la íntegra desestimación de este motivo de casación.

“TERCERO.- Infracción del artículo 13.tres de la Ley de

Cesión de Tributos.

La recurrente considera infringido el artículo 13. tres de la Ley de Cesión de Tributos, que para 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. En concreto, el tenor literal del citado precepto es el siguiente:

«En relación con la normativa del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, las Comunidades Autónomas podrán regular la determinación de la cuantía y coeficientes del patrimonio preexistente, y la fijación de la tarifa cuya progresividad deberá ser similar a la del Estado, siendo idéntica a la de este último en cuanto a la cuantía del primer tramo de la base liquidable y tipo marginal mínimo.

En el caso de 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 pudiendo crear otras que respondan a circunstancias de carácter económico o social, propias de las Comunidades Autónomas, siempre que no supongan una reducción de la carga tributaria global por este tributo.»

Para la recurrente el artículo 27.1 LISD estatal dispone que la aplicación de las reducciones del 95% por la transmisión «mortis causa» de vivienda habitual y empresa individual debe aplicarse a todos los herederos en estricta igualdad, con independencia de quién sea el adjudicatario efectivo de dichos bienes.

Sin embargo, en el ámbito territorial de Cataluña, el artículo 2 del Decreto 356/1999 restringe la aplicación de estas reducciones a los beneficiarios efectivos de la vivienda habitual o la empresa familiar del causante, negándose a los restantes causahabientes, en los siguientes términos:

«Cuando 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 sucederle 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.»

Para la recurrente, el precepto reproducido, al impedir la aplicación de la reducción a todos aquellos herederos que no resultaron adjudicatarios efectivos de los bienes que nos ocupan, provoca un claro empeoramiento respecto de la regulación contenida en la LISD estatal, que sí permite la aplicación de dicha reducción a todos los herederos.

La sentencia recurrida considera que el Decreto citado no altera ni la naturaleza ni las condiciones de las reducciones aquí analizadas, sino que únicamente establece una regla

de cálculo para situaciones determinadas que no es contraria a la normativa estatal de aplicación.

Para la recurrente resulta evidente que la infracción denunciada fue determinante del fallo de la sentencia, pues el cumplimiento del artículo 13.tres de la Ley de Cesión de Tributos hubiese llevado a la estimación del recurso de instancia, permitiendo la aplicación de las reducciones controvertidas a todos los herederos en estricta igualdad. Y la norma catalana introduce una restricción subjetiva en la aplicación de los beneficios fiscales por transmisión de vivienda habitual y empresa familiar que nos ocupan se desprende del propio tenor literal de los artículos 2 del Decreto 356/1999 y 27.1 LISD estatal.

La única cuestión que resta por dilucidar es si dicha restricción subjetiva infringe lo dispuesto en el artículo 13. tres de la Ley de Cesión de Tributos.

Para resolver esta cuestión, debemos partir del tenor literal del artículo 13.tres de la Ley de Cesión de Tributos que, recordemos, permite a las Comunidades Autónomas regular las reducciones de la base imponible del ISD siempre que se mantengan "en condiciones análogas" a las aprobadas por el Estado.

Se trata de determinar el alcance del concepto jurídico indeterminado "condiciones análogas".

El fundamento de derecho Quinto de la sentencia recurrida sostiene que:

«Los recurrentes aducen también la falta de competencia normativa de la Generalitat para determinar la aplicación de las reducciones del Impuesto de Sucesiones. Afirman que el Decret 356/1999, de 30 de noviembre, es contrario al artículo 27 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, y a la Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas.

Ya hemos examinado en el fundamento de derecho anterior que el Decret 356/1999, de 30 de noviembre, no puede considerarse contrario al artículo 27 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, en lo referente al principio de neutralidad de las particiones hereditarias.

En cuanto a la competencia de la Generalitat de Cataluña para determinar la aplicación de las reducciones del Impuesto de Sucesiones, no puede ser negada y así lo reconoce la misma Sentencia de este Tribunal, Sección 1ª, de 9-3-2007, cuando afirma que:

"es indudable la aplicación al caso del artículo 41 de la Llei 16/1997, de 24 de diciembre, de Presupuestos de la Generalitat de Cataluña para 1998. Mediante dicha Ley, el Parlament de la Generalitat de Cataluña introdujo determinadas previsiones tributarias en ejercicio de la capacidad normativa de los tributos cedidos, derivada de la modificación de la LOFCA, llevada a cabo por la Ley Orgánica 3/1996, de 27 de diciembre, y de las Leyes

14/1996, de 30 de diciembre, de cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y de medidas fiscales complementarias, y 31/1997, de 4 de agosto, de modificación del régimen de cesión de tributos del Estado a la Generalitat de Cataluña y de fijación del alcance y las condiciones de esta cesión".

A lo anterior, añadimos que 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 pudiéndose crear otras que respondan a circunstancias de carácter económico o social propias de las Comunidades Autónomas, siempre que no supongan una reducción de la carga tributaria global por este tributo. 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.»

Como sostiene la Generalidad de Cataluña, desde la entrada en vigor del artículo 13.3 de la Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de cesión de tributos del estado a las Comunidades Autónomas y de medidas fiscales complementarias, las Comunidades Autónomas pueden regular las reducciones de la base imponible en las adquisiciones "mortis causa" si bien deben mantener las reguladas por el Estado en condiciones análogas. Esta analogía no significa igualdad con las del Estado, puesto que no tendría sentido la capacidad normativa autonómica, sino igualdad en cuanto a la naturaleza de la reducción. De esta forma, la analogía se mantiene con la normativa propia de la Generalitat, pero modificada en lo que se refiere a los aspectos concretos para su aplicación por ésta. Por consiguiente, en el ejercicio de esta competencia normativa, la Generalitat de Cataluña reguló en el Art. 30 de la Ley 25/1998, de 31 de diciembre, desarrollado por el Decreto 356/1998, de 30 de noviembre.

CUARTO.- Contenido interpretativo de esta sentencia.

De conformidad con la cuestión suscitada por la Sección Primera en el Auto de Admisión del presente recurso de casación y teniendo en cuenta el caso enjuiciado

en el recurso de casación fijamos el siguiente criterio interpretativo.

«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».

QUINTO.- Resolución de las pretensiones

Aplicando el criterio acabado de exponer y, poniéndolo en relación con las pretensiones de las partes, llegamos a la conclusión de que el recurso de casación ha de ser desestimado».

Pues bien, somos del parecer de que la cuestión suscitada hubiera merecido alguna consideración jurídica adicional.

En primer lugar, a pesar del tiempo transcurrido desde la aprobación del Decreto autonómico 356/1999, cuyo artículo 2 contenía esa previsión en materia de adjudicación de bienes en caso de partición hereditaria (el artículo 6 del actual Decreto 414/2011 contiene, como se ha visto, idéntica previsión) seguimos sin encontrar soporte legal en las diferentes Leyes estatales de Cesión aprobadas desde el año 1996 hasta el año 2009 para el ejercicio por parte de una Comunidad Autónoma de competencias normativas en este ámbito, competencias que le permitan, sobre la base exclusiva de la expresión “condiciones análogas”, dejar sin efecto un principio de tan honda tradición jurídica como el principio de igualdad en la partición del artículo 27 LISD. Tampoco la Ley autonómica 19/2010, de 7 de junio, reguladora del ISD en Cataluña, desarrollada por el Decreto 414/2011, cuyo artículo 6 regula la cuestión, contiene previsión alguna al respecto sobre el particular.

Sobre el alcance de las competencias normativas de las CCAA de régimen común para legislar o reglamentar sobre el principio citado recogido en la normativa del titular del tributo, el Estado, nos encontramos con un triple posicionamiento.

En primer lugar, como recoge la sentencia del Tribunal Supremo, el TEAC, en resolución de 18 de marzo de 2014, viene a admitir que la CCAA de Cataluña se desmarque de la regla del artículo 27 LISD a través del artículo 2 del Decreto 356/1999, por entender que la consideración como beneficiario únicamente de la reducción del adjudicatario puede considerarse – dice – *“más concordante” con la regulación propia del beneficio fiscal, pues esta exige el cumplimiento de unos requisitos (que en la base imponible se halle incluido el valor del bien por el que se pretende la reducción y el mantenimiento de la adquisición, por quien corresponda, durante*

un determinado periodo de tiempo) que solo puede cumplir quien, en definitiva, adquiera efectivamente el bien objeto de reducción. En realidad, - sigue diciendo - el artículo 27 LISD trata de la sujeción al Impuesto y no se refiere, específicamente, a un caso de reducción en la base imponible, por lo que no cabe plantearse que el criterio concreto recogido en la normativa catalana, y aquí aplicado por la Oficina Gestora, constituya un quebrantamiento del ordenamiento jurídico ni vulnere determinados principios básicos de éste (como el de jerarquía normativa o competencia)».

Por su parte, la sentencia de instancia, se limita a afirmar que del marco normativo vigente se deduce *“que la legislación aplicable al supuesto enjuiciado, es la legislación catalana” sin mayores razonamientos, salvo para señalar que la referencia al mantenimiento de las reducciones en condiciones análogas a las del Estado, esto es similares, no quiere decir idénticas, “por lo que en la medida en que el Impuesto sobre Sucesiones es personal y no de grupo, y grava la efectiva adquisición y, por otro lado, la normativa de la Generalitat mantiene la reducción, no se aprecia la alegada extralimitación”.*

Por último, como hemos visto, la sentencia del Tribunal Supremo hace suyos los argumentos de la Generalitat para la que, desde la entrada en vigor del artículo 13.3 de la Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y de medidas fiscales complementarias, las Comunidades Autónomas pueden regular las reducciones de la base imponible en las adquisiciones “mortis causa” si bien deben mantener las reguladas por el Estado en condiciones análogas.

Para el Alto Tribunal, como vimos, esta analogía no significa igualdad con las del Estado, puesto que no tendría sentido la capacidad normativa autonómica, sino igualdad en cuanto a la naturaleza de la reducción. De esta forma, la analogía se mantiene con la normativa propia de la Generalitat, pero modificada en lo que se refiere a los aspectos concretos para su aplicación por ésta. Por consiguiente, - termina diciendo - en el ejercicio de esta competencia normativa, la Generalitat de Cataluña lo reguló en el Art. 30 de la Ley 25/1998, de 31 de diciembre, desarrollado por el Decreto 356/1999, de 30 de noviembre.

Pues bien, la respuesta a la posible incompatibilidad del artículo 2 del Decreto 356/1999 y, por extensión, del artículo 6 del vigente Decreto 414/2011, también de la Generalitat, con el artículo 27 de la LISD (desarrollado en el artículo 56 de su Reglamento) que contiene el principio de neutralidad en las particiones hereditarias, debe venir, en nuestra modesta opinión, con una interpretación sistemática y finalista de las normas estatales reguladoras de la cesión del tributo a las CCAA que, como hemos dicho, no contienen mención alguna a dicho principio, lo que no puede significar otra cosa que la necesidad de

tener presente el mismo en las particiones hereditarias y, por supuesto, cuando alguno de los bienes incluidos en la herencia a repartir goza de algún beneficio – vía reducción de la base imponible -.

La ubicación del artículo 27 de la LISD dentro del Capítulo IX de la Ley reguladora del tributo, que lleva por rúbrica “Normas especiales”, y que, aparte de este, contiene preceptos relativos al usufructo y otras instituciones, repudiación y renuncia de la herencia, donaciones especiales y acumulación de donaciones, aplicados, sin problema alguno, en su función gestora del Impuesto, por parte de las CCAA a las que se ha cedido el tributo y sobre las que no han ejercido competencia normativa alguna, dados los términos y alcance legales de la cesión del mismo, hace pensar con fundamento que el principio de igualdad en la partición recogido en su artículo 27, de amplia tradición, como hemos visto, y que, aunque con alguna crítica, tiene una clara justificación, no debe quedar dentro de la órbita normativa de las CCAA, sin que, pueda decirse en su contra que no se pronuncia sobre el ámbito subjetivo de las reducciones cuando el apartado primero de dicho artículo habla con carácter general de que dicho principio se considerará “para los efectos del impuesto” y dicha mención abarca, como bien ha dicho la doctrina, tanto los casos de sujeción plena al tributo como aquellos otros en los que el bien goza de alguna reducción (vivienda habitual o empresa), lo que debe determinar también que los beneficios fiscales establecidos, por ejemplo, en el artículo 20 de la Ley, se repartan entre todos los coherederos, independientemente del adjudicatario, y así la reducción del 95% de la vivienda habitual o de la empresa beneficie por igual proporcionalmente a todos los llamados a heredar y no solo al que realmente resulta adjudicatario del bien.

Tampoco puede decirse, coincidiendo con los recurrentes, y en contra de lo considerado por el Tribunal de instancia, que dicho principio de neutralidad solo afecta a la determinación de la base imponible del ISD, pero no a la determinación de la base liquidable pues dicha interpretación no encontraría acomodo en el tenor literal de la norma, que fija el principio de neutralidad “a efectos del impuesto” (es decir, a todos los efectos), y no sólo “a efectos de determinar la base imponible del impuesto” y que debe hacerse extensivo también a efectos de cuantificación de la deuda.

Es más, como ya ha destacado la doctrina más reciente, al hilo de estos pronunciamientos del Tribunal Supremo sobre el alcance del principio de neutralidad de la partición²³, “de no aplicarse el principio de neutralidad a la cuantificación del impuesto, se llegaría a situaciones

indeseables en las que el alcance de la reducción será mayor o menor en función del número de herederos que concurran a la sucesión (alegación realizada por los recurrentes Ver de nuevo FD Primero del fallo). Sin embargo, si se acepta que las reducciones legalmente previstas tienen por objeto disminuir la tributación de determinados bienes y derechos del causante, la solución alcanzada por el Tribunal Supremo no cumple con tal pretensión”. Para comprender esa situación, los citados autores ponen el siguiente ejemplo: imaginemos una sucesión con dos herederos, de los cuales uno se adjudica la vivienda habitual del causante, valorada en 500.000 euros. La aplicación del principio de neutralidad solo a la base imponible comportaría declarar una base imponible de 250.000 euros (la mitad del valor de la vivienda), pero solo uno de los herederos (el adjudicatario efectivo) se aplicaría la reducción del 95%. Por consiguiente, una parte de la vivienda (250.000 euros) no disfrutaría de reducción, y otra parte de la vivienda (250.000 euros) sí lo haría. Si, en la misma sucesión del ejemplo, existiesen cinco herederos, pero solo uno de ellos resultase adjudicatario de la vivienda, el principio de neutralidad aplicado solo a la base imponible llevaría a que cada uno de ellos se imputase una base imponible de 100.000 euros, pero solo el adjudicatario de la vivienda podría beneficiarse de la reducción. Por lo tanto, nos encontraríamos con que una parte de la vivienda (400.000 euros), no disfrutaría de reducción y, otra parte de la vivienda (100.000 euros) sí lo haría.

Y siguen diciendo “a nuestro entender parece razonable considerar que el ISD estatal, cuando regula el principio de neutralidad de la partición, persigue asegurar que las reducciones tengan el máximo impacto en la tributación, es decir, se apliquen en su integridad a los bienes de la herencia que las generen y que son objeto de transmisión, y no que queden limitadas en función del número de sujetos pasivos llamados a pagar el impuesto. Esta segunda solución, la preconizada por el Tribunal Supremo, pone el foco en el beneficiario de los bienes y no en los bienes, y las reducciones se contemplan para determinados bienes que, por razones de política económica se pretenden sujetar a tributación de forma más ventajosa. En este punto -concluyen -solo cabe esperar para conocer la interpretación que la AEAT y las distintas Administraciones tributarias autonómicas hacen de esta sentencia y estar muy pendientes de nuevos pronunciamientos del Tribunal Supremo que puedan arrojar luz sobre este extremo”

Pérez-Fadón²⁴, desde la perspectiva de la comprobación de valores y el prorrateo del resultado de la misma entre

23 Página web LEGAL TODAY por y para abogados de 8 de mayo de 2019, comentario de Jaume Bonet León e Irene Álvarez Gil.

24 En su libro “La empresa familiar. Fiscalidad, organización y protocolo familiar”. CISS. Abril 2005.

todos los adjudicatarios, de acuerdo con el inciso último del artículo 27.1 de la LISD, también se muestra crítico con la norma catalana y su difícil encaje en la normativa estatal reguladora del impuesto, poniendo también un ejemplo.

Una sucesión en la que cuatro hermanos suceden a su padre en una herencia integrada por cuatro inmuebles, cuyo valor declarado es de 250.000 euros cada uno, siendo uno de los inmuebles una vivienda habitual, que goza de la reducción establecida en la legislación catalana. Los cuatro hermanos deciden adjudicar a uno de ellos la vivienda habitual y liquidar el tributo aplicándose ese heredero la reducción del 95% sobre el valor íntegro del bien recibido. La Administración tributaria comprueba el valor de los inmuebles y considera que todos los inmuebles están bien valorados menos la vivienda, que considera que tiene un valor de 1.250.000 euros, valor que queda firme y que, de acuerdo con el artículo 27 de la LISD, debe considerarse que incrementa no solo la base del hermano que recibió el bien sino la de todos los sucesores, de tal manera que la base de los otros tres hermanos, a los que no se permite la reducción, se debe incrementar en 250.000 euros cada uno. Según el Decreto 356/1999 solamente puede aplicarse la reducción la persona que realmente se adjudica el bien que da lugar a dicha reducción. Esa solución – añade – puede dar lugar a situaciones que se pueden entender, al menos, como contradictorias cuando una persona que haya recibido un determinado bien se aplique la reducción mientras que los demás herederos no pueden aplicársela pero, si se comprueba el valor del citado bien y se eleva su cuantía, como aquí ha ocurrido, deben responder por dicho incremento.

En todo caso, para la aplicación del principio de igualdad en la partición del artículo 27 LISD no es necesario que el mismo, de forma explícita, se refiera a las reducciones en la base imponible del impuesto pues, como reza el precepto es aplicable, con carácter general – insistimos – *“para los efectos del impuesto”* y, por tanto, a todos los bienes de la herencia, gocen o no de algún beneficio fiscal.

Por otro lado, a sensu contrario, en el caso de que el causante adjudicase los bienes a un heredero determinado y entrase en juego la excepción a este principio contenido en el apartado 2 del artículo 27, en el sentido de que los aumentos derivados de la comprobación de valores o a los que deba aplicarse a un bien no sujeto, que solo afectarán al que adquiera dichos bienes, ningún problema habría para extender esa excepción a los bienes que gozan de alguna reducción, como así lo ha entendido la doctrina y la Resolución de la DGT de 1999, que afirma que *“todo ello sin perjuicio de aplicar la reducción a determinadas causahabientes en los supuestos en los que el testador les haya asignado los bienes específicamente”*. Si esta es la excepción, no hay duda alguna de que debe jugar el principio de igualdad y el prorrateo de la reducción

entre todos los herederos cuando sean ellos mismos los que realicen la partición y adjudiquen el bien que goza de reducción a uno de ellos, propiciando la entrada en juego del artículo 27.1 LISD y en definitiva del principio de igualdad en la partición.

Una de las críticas que se han hecho al principio de igualdad en la partición en relación con las reducciones en la base imponible, como la que afecta a la transmisión de la vivienda habitual y que podría haber propiciado la aprobación por la Generalitat de Cataluña de la norma reglamentaria que estamos analizando, de la que se hace eco la resolución del TEAC de 18 de marzo de 2004, mencionada y reproducida en parte en el FD Primero de la sentencia comentada, es considerar que la regulación contenida en el Decreto 356/1999 puede considerarse *“más concordante”* con la regulación propia del beneficio fiscal, pues esta – añade – exige el cumplimiento de unos requisitos (que en la base imponible se halle incluido el valor del bien por el que se pretende la reducción y el mantenimiento de la adquisición, por quien corresponda, durante un determinado periodo de tiempo) que solo puede cumplir quien, en definitiva, adquiera efectivamente el bien objeto de reducción.

Pues bien, aunque, en efecto, las condiciones que se exigen especialmente en relación al mantenimiento de lo adquirido en el patrimonio del adquirente, deberán ser cumplidas por el sucesor que realmente haya adquirido los bienes o derechos de que se trate, si se incumplieran las mismas, *“todos”* los adquirentes beneficiados por la reducción – ex artículo 27.1 LISD – perderían dichos beneficios, debiendo abonar la parte del impuesto no ingresada además de los intereses de demora, al igual que el que realmente incumplió la condición.

Como ha tenido oportunidad de señalar la Dirección General de Tributos (DGT) en su Consulta de 12 de mayo de 2000 – 1113-00. *“Se trata, por así decirlo, de que, como derivación del principio de igualdad en la partición, se ha formado un “grupo de herederos” a los que el requisito de permanencia obliga conjuntamente, en la medida en que su mantenimiento a todos beneficia y su pérdida a todos perjudica, con la circunstancia adicional de que ese mantenimiento solo incumbe a los que hayan sido concretos adjudicatarios de los bienes o derechos por los que se disfrutó la reducción”*.

El planteamiento expuesto ha sido una constante en la doctrina de la DGT sobre este particular en numerosas contestaciones a consultas, de las que se hace eco, como hemos visto, la propia sentencia, invocadas por las recurrentes. La Resolución de la DGT de 23 de marzo de 1999, sobre aplicación de las reducciones en la base imponible, en materia de vivienda habitual y empresa familiar, como reza su apartado, recopila las dictadas hasta esa fecha y las difunde de esa forma dada la importancia

de las cuestiones planteadas y el número de personas que resultan afectadas y que ha sido seguido por muchas más. Una de ellas la consulta vinculante V1610-10 de 15 de julio, recogida en el fallo, se dicta en un supuesto en el que resultaba aplicable la normativa autonómica catalana.

El artículo 27 de la LISD, de alcance general y no afectado por la cesión de competencias normativas a las CCAA en relación con el impuesto ha sido interpretado y aclarado exhaustivamente a lo largo de estos años por esas numerosas consultas y ratificado por decisiones de los Tribunales, como en las Sentencias del TSJ de Madrid de 18 de enero de 2010, 28 de octubre de 2009 y 9 de febrero de 2012. Así se encargan de recordarlo los recurrentes y recoge la sentencia, especialmente en cuanto al alcance del mismo en relación con las reducciones del impuesto. No es necesario, por tanto, que el Estado dicte norma adicional alguna para determinar la forma en que se debe aplicar la reducción correspondiente cuando el bien se adjudique a uno de los herederos ni menos ello habilitaría a una CCAA para regular la misma en el ámbito de dicha Comunidad con el fin de que su regulación sustituya a la estatal y la correcta interpretación que de la misma ha hecho la DGT a lo largo de estos años. En este sentido, somos del parecer de que, tanto el Decreto 356/1999 como el que le sucede el Decreto 414/2011, podrían haberse extralimitado en la regulación de esta cuestión y de alguna forma habrían alterado las "condiciones" establecidas por el Estado para el disfrute de la reducción.

En cuanto al alcance del concepto jurídico indeterminado "condiciones análogas", empleado en las diversas normas reguladoras de la cesión del tributo, la Sala de instancia rehuye el debate señalando únicamente que, con la regulación reglamentaria, 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 Tributos, en los territorios de otras Comunidades Autónomas.

El Tribunal Supremo afirma únicamente que esta analogía no significa igualdad con las del Estado, puesto que no tendría sentido la capacidad normativa autonómica, sino igualdad en cuanto a la naturaleza de la reducción. De esta forma, la analogía se mantiene con la normativa propia de la Generalitat, pero modificada en lo que se refiere a los aspectos concretos para su aplicación por ésta.

Por otro lado, aunque, en efecto, se tratara de determinar el alcance del concepto jurídico indeterminado "condiciones análogas" contenido, sí, en el artículo 13.tres de la Ley 14/1996, de Cesión de Tributos a las Comunidades

Autónomas y dicho precepto fuera invocado en algún momento por los recurrentes, resulta indudable que, en la fecha de devengo del ISD, en el caso resuelto por la sentencia, que no es otra que el día del fallecimiento del causante el 3/12/2003 - (artículo 24.1 LISD), la norma vigente y aplicable no era ya la Ley citada sino la que vino a sustituirla, la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía.

En efecto, la Ley 17/2002, de 1 de julio, de cesión de tributos del Estado a la Generalidad de Cataluña y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión, dictada en el marco establecido por la LO 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las CCAA - LOFCA- (artículos 11 y 19 c), cedió a la CCAA la capacidad normativa sobre diversos elementos del impuesto, remitiéndose para ello a las condiciones establecidas en la Ley 21/2001, citada. Dicha Ley, que, en su artículo 40.1, contiene igualmente ese concepto jurídico indeterminado ("condiciones análogas") respecto a las reducciones en la base imponible del Impuesto, introduce un matiz importante, en el inciso final de su párrafo segundo que, como hemos visto, dice así:

"Asimismo, las Comunidades Autónomas podrán regular las establecidas por la normativa del Estado, manteniéndolas en condiciones análogas a las establecidas por éste o mejorándolas mediante el aumento del importe o del porcentaje de reducción, la ampliación de las personas que puedan acogerse a la misma o la disminución de los requisitos para poder aplicarla".

El precepto en cuestión resultaba de plena aplicación a la Comunidad Autónoma de Cataluña, por mor de lo dispuesto en la citada Ley 17/2002, de 1 de julio, de Cesión de Tributos del Estado a la CCAA de Cataluña, aunque todavía seguía vigente la Ley 25/1998, de 31 de diciembre, de la Generalitat, en cuyo artículo 30, de acuerdo con la Ley 14/1996, se materializaba el ejercicio de esa competencia normativa, y el Decreto 356/1999, que la desarrolla, por el simple juego de la prevalencia, en todo caso, en este ámbito, de la Ley estatal sobre la autonómica (artículo 4.Uno de la Ley 14/1996 y 19.1 de la Ley 21/2001). Así lo pusieron de manifiesto los recurrentes fundando su pretensión en las STC 102/2016, de 26 de mayo, 116/2016, de 20 de junio, 1237/2016, de 7 de julio, y 204/2016, de 1 de diciembre) e invocando la ineficacia sobrevinida del Decreto 356/1999 ante esa nueva regulación estatal.

Según la misma, las CCAA pueden, en efecto, regular las reducciones establecidas en la regulación estatal manteniéndolas, como hasta ese momento, en "condiciones análogas" a las establecidas por el Estado

o mejorándolas mediante el aumento del importe o del porcentaje de reducción, la ampliación de las personas que puedan acogerse a la misma o la disminución de los requisitos para poder aplicarla (reducción de 10 a 5 años en el mantenimiento en la actual ley 19/2010). Es decir que las CCAA pueden mantener esas reducciones en condiciones análogas pero, si deciden ir más allá, solo es posible que las mejoren mediante el aumento del importe o del porcentaje de reducción, la ampliación de las personas que puedan acogerse a la misma o la disminución de los requisitos para poder aplicarla.

En este sentido, la limitación introducida en las normas reglamentarias citadas en cuanto al beneficiario de la reducción en caso de partición hereditaria realizada por los herederos podría entenderse como un empeoramiento o reducción de las personas que pueden acogerse al beneficio fiscal contraria a lo señalado en ese artículo 40.1 de la Ley 25/2001, reproducido en el artículo 48 de la vigente Ley 22/2009.

No se puede olvidar, en esta línea, el contenido de la

sentencia comentada que fija como criterio interpretativo que *“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»*, viniendo, por tanto, a dar carta de naturaleza a la posibilidad de que la CCAA pueda restringir no ampliar, desde el punto de vista subjetivo, la reducción.

Aunque el Tribunal Supremo, con estos dos fallos, que crean jurisprudencia, ha zanjado el debate, no conviene perder de vista las consideraciones realizadas que, ante la aplicación práctica de la norma reglamentaria catalana, pueden suscitar todavía el oportuno debate y la respuesta de los Tribunales económico administrativos y de la Jurisdicción Contencioso Administrativa.

SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPREMO Y TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA28

IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS 28

- Escritura pública de préstamo hipotecario destinada a construir viviendas de protección oficial. 28
- Derecho a deducción del adquirente del IVA soportado en función del destino previsible. 28
- Primera transmisión de una edificación, realizada por su constructor. 29
- Pacto de asunción de deuda. 29
- División de la cosa común en un divorcio. 30
- División de la cosa común procedente de una herencia. 30
- División de la sociedad de gananciales..... 31

IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES 32

- Petición de rectificación de autoliquidación en aplicación de la doctrina del TJUE..... 32
- Ajuar doméstico: bienes dejados mediante legado han de ser computados en el caudal relicto. 32
- Reducción del 95% de empresa familiar: número de acciones y fecha de cómputo. 32
- Deuda deducible. 33
- Transmisión de explotación agraria. 33
- Transmisión de explotación agraria. 34
- Deuda deducible. 34
- Reducción por parentesco..... 34
- Adjudicaciones parciales de herencia. 35
- Alteración posterior de la masa hereditaria. 36

RESOLUCIONES DEL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL36

- Concesión del espacio radioeléctrico. 36
- Cancelación de condiciones resolutorias explícitas en garantía del pago del precio aplazado. 37

SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPREMO Y TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA

IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

ESCRITURA PÚBLICA DE PRÉSTAMO HIPOTECARIO DESTINADA A CONSTRUIR VIVIENDAS DE PROTECCIÓN OFICIAL.

Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de marzo de 2022.

La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en determinar si una escritura pública de préstamo hipotecario que se destinará a construir viviendas de protección oficial está, conforme a lo previsto en el artículo 45.I.B)12.b) del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, íntegramente exenta del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (modalidad Actos Jurídicos Documentados, documentos notariales, cuota proporcional) aun cuando en el edificio ofrecido como garantía y en el que se ubican mayoritariamente viviendas de protección oficial existan elementos inmobiliarios (locales comerciales y garajes), correspondientes al 3 por 100 de la promoción, que no ostentan la calificación de protección oficial.

Para la Sala, ha de responderse a la cuestión seleccionada en el auto de admisión con interés casacional objetivo en el sentido de que una escritura pública de préstamo hipotecario que se destinará a construir viviendas de protección oficial está, conforme a lo previsto en el artículo 45.I.B)12.b) del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (modalidad Actos Jurídicos Documentados, documentos notariales, cuota proporcional) en proporción a las VPO calificadas en el edificio ofrecido como garantía en el que se ubican mayoritariamente viviendas de protección oficial, en relación con los elementos inmobiliarios (locales comerciales y garajes), que no ostentan la calificación de protección oficial.

En el caso que nos ocupa, dado que la calificación definitiva de VPO, sólo alcanzaba al 97% de lo edificación, sin haberla obtenido el 3% correspondiente a locales y garajes, por lo que resulta correcta la sentencia de instancia en cuanto declara que: "Por tanto, quedando acreditado que el préstamo no está destinado exclusivamente al financiamiento de la construcción de un edificio destinado a protección oficial, las entidades que forman parte del conjunto inmobiliario y que no tienen la cualificación de protección oficial, de conformidad con lo previsto en el artículo 31.2 de la Ley del Impuesto, están sujetas al gravamen de AJD".

DERECHO A DEDUCCIÓN DEL ADQUIRENTE DEL IVA SOPORTADO EN FUNCIÓN DEL DESTINO PREVISIBLE.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 28 de marzo de 2022.

Mediante escritura pública de compraventa, la compareciente adquirió unas fincas cuyo destino era la de su arrendamiento como locales comerciales. La transmisión se sujetó a tributación por el Impuesto sobre el Valor Añadido, por concurrir en el presente supuesto los requisitos legalmente establecidos para considerar que nos encontramos ante una transmisión sujeta y no exenta a dicho tributo por haber renunciado la vendedora a la renuncia a la exención de IVA. Posteriormente la Oficina Liquidadora emitió la liquidación objeto del recurso, exigiendo el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales por considerar que en la transmisión de las fincas no concurrían los requisitos legalmente establecidos para renunciar a la exención de IVA.

Para la Sala, en el presente caso la controversia se centra en el derecho a deducción íntegra del adquirente del IVA soportado en función del destino previsible, que la recurrente afirma, es el de promoción inmobiliaria, dada la naturaleza urbanizable de los terrenos, siendo un local el objeto de transmisión. A tales efectos, puede considerarse un criterio razonable, atender a la naturaleza del bien sobre el que recae la exención cuya aplicación pretende renunciarse toda vez que, en función de dicha naturaleza, puede preverse si en la posterior entrega cabrá a su vez la renuncia a la exención o no. De conformidad con este criterio de la naturaleza del bien se podría solicitar al transmitente la renuncia a la exención en el caso de bienes como almacenes, locales, oficinas, plazas de garaje, naves industriales y suelo urbanizable no en curso (programado o no). Por el contrario, no sería razonable solicitar la renuncia a la exención respecto de aquellas adjudicaciones de inmuebles terminados que constituyan residencias unifamiliares, residencias colectivas o trasteros, ya que, en la mayoría de los casos, la posterior entrega resultaría exenta de IVA sin que en estos casos sea previsible que se renuncie con ocasión de su venta posterior.

En todo caso, el destino previsible del inmueble deberá estar, como se ha indicado, debidamente justificado por elementos objetivos, pudiendo ser objeto de comprobación posterior. Por lo tanto, procede anular la liquidación atendiendo a la naturaleza del inmueble compatible con la actividad de la entidad y encuadrable al criterio de destino previsible.

PRIMERA TRANSMISIÓN DE UNA EDIFICACIÓN, REALIZADA POR SU CONSTRUCTOR.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 18 de marzo de 2022.

Alega la recurrente que la adquisición tuvo la condición de primera entrega de bienes inmuebles, al haber sido adquirida directamente al promotor, quien no la utilizó durante un período superior a 2 años, constituyendo una operación sujeta y no exenta del IVA en cuanto que fue la primera transmisión de una edificación, realizada por su constructor-promotor, por lo que, de acuerdo con el artículo 20 uno apartados 20 y 22 de la Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido, no podía considerarse entre las transmisiones exentas del impuesto y añade que le corresponde a la Administración acreditar la utilización de la finca y no se puede considerar que, en este caso, haya acreditado la utilización de dicho inmueble durante más de 2 años, sino tan sólo la comunicación de inicio de su actividad en 2009, toda vez que únicamente se basa en la solicitud de licencia de inicio de actividad, no pudiendo acarrear la actora con las consecuencias de la falta de actividad de la Administración, que únicamente basa su liquidación en una presunción.

Consta en el expediente administrativo que la Comunidad de Madrid solicitó información al Ayuntamiento de Navalcarnero, que informó en el sentido de que el certificado final de obra del hotel era de fecha 15 de octubre de 2008, que se concedió licencia de primera ocupación el 8 de junio de 2009 y que se concedió licencia provisional de apertura el 15 de julio de 2009, condicionada al cumplimiento de medidas correctoras señaladas en Informe de Medio Ambiente y a lo que resultase de la visita de inspección que se giraría. Asimismo, se informó que no constaba solicitud de baja de actividad.

Para la Sala la justificación del hecho obstativo (utilización del inmueble por dos años antes de la transmisión por el promotor) frente a la regla general que es considerar que la transmisión por el promotor titular de la primera inscripción registral, es una primera entrega, corresponde hacerla valer a quien lo opone, en este caso, la Administración y, al efecto, no considera suficiente para acreditar la utilización por dos años por el promotor los citados datos tenidos en cuenta por la Administración, habiendo tenido medios para realizar una comprobación del ejercicio de la actividad del hotel durante dicho periodo.

PACTO DE ASUNCIÓN DE DEUDA.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 16 de marzo de 2022.

Se discute en este proceso si, además de la operación societaria de ampliación de capital, existe un segundo hecho imponible por la adjudicación expresa en pago de la asunción de deudas producido por la transmisión de los bienes hipotecados por su valor neto, hecho que debería tributar por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas.

Es admisible en nuestro Derecho la transmisión del bien hipotecado por su valor neto sin asunción de la obligación garantizada. El segundo párrafo del mencionado art. 118 contempla precisamente esta hipótesis de que la compraventa de la finca hipotecada se haya realizado con descuento de la carga o retención de su importe pero sin asunción expresa

de deuda: "Si no se hubiere pactado la transmisión de la obligación garantizada, pero el comprador hubiere descontado su importe del precio de la venta, o lo hubiese retenido [...]". En segundo lugar, constan en éste dos circunstancias que se oponen a la asunción por la sociedad de la obligación de los prestatarios. Por un lado, tanto en el acuerdo social de ampliación de capital como en la escritura pública se recoge una clara estipulación en contrario: "La Sociedad asume las cargas hipotecarias que gravan los inmuebles aportados descritos bajo los números 1 y 5 y que han sido reseñados en los epígrafes correspondientes, cuyas aportaciones se realizan con las mismas, asumiendo exclusivamente las cargas reales que dichas hipotecas representan, sin asumir obligación de naturaleza personal de clase alguna frente a los acreedores hipotecarios". Y, por otro lado, los pagos de las amortizaciones del préstamo siguen siendo cargados en la cuenta de los transmitentes. En definitiva, no se aprecia el pacto de asunción de deuda que configuraría el hecho imponible.

DIVISIÓN DE LA COSA COMÚN EN UN DIVORCIO.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 10 de marzo de 2022.

Se dicta Sentencia por el Juzgado de Primera Instancia, que acuerda el divorcio de mutuo acuerdo entre los cónyuges casados en régimen de separación de bienes e, igualmente, se aprueba el convenio regulador aportado por los mismos, en el cual manifestaban que eran titulares, en la proporción de un 50% cada uno de ellos, de una serie de bienes inmuebles de naturaleza urbana. El marido se adjudica en plena propiedad, la mitad indivisa de los bienes pertenecientes a su ex, siendo el valor total adjudicado, una vez descontados los préstamos hipotecarios pendientes de pago, de 98.000 €. A la vista de la autoliquidación del ITPO presentada por el marido declarándose exento del pago del tributo de autos, se procede a tramitar por la Administración tributaria un procedimiento de comprobación limitada, dictándose una propuesta de liquidación por considerar que existía un exceso de adjudicación, que es recurrido por el interesado.

Para la Sala, si a resultas de la disolución existieran excesos de adjudicación, esto es, si algún comunero tiene más de lo que le corresponde en términos de cuota de participación, entonces, este exceso sí tributa, como TPO en virtud de lo dispuesto en el art. 7.2.b) de la Ley del ITPyAJD, salvo como dice el mismo precepto legal mencionado, -y aquí viene la excepción- los excesos de adjudicación surjan de dar cumplimiento a lo establecido en el art. 1.062.1 del Código Civil, que dispone que: "Cuando una cosa sea indivisible o desmerezca mucho por su división, podrá adjudicarse a uno, a calidad de abonar a los otros el exceso en dinero". En este supuesto, según el convenio regulador, se trataría de dos plazas de garaje, una vivienda, dos locales de negocio y un trastero. Dada la naturaleza inmobiliaria y urbana de los indicados bienes, es llano que estaríamos ante un exceso inevitable en los términos que resultan del art. 1.062, por tratarse de bienes indivisibles o que desmerecen mucho por su división.

En el convenio regulador se ha justificado la imposibilidad de alternativa diferente, en el hecho de que los bienes tienen diferente valor, naturaleza y también por las dificultades del mercado inmobiliario. Entonces, no puede asimilarse la adjudicación de la totalidad de los mismos a favor del ex cónyuge, a un acto de disposición como entendió la Administración.

Ya desde 1.997 el Tribunal Supremo considera que en estos casos realmente no existe una transmisión patrimonial, pues la cosa común resulta indivisible, por lo que el cónyuge que se atribuye la totalidad mediante el pago de una compensación económica al que cede su parte no está "comprando" la cuota que corresponde a la mitad del inmueble. No hay compraventa, tan sólo una adjudicación o un ajuste interno, y el cónyuge que "redondea" la titularidad de los bienes -adjudicándose en su integridad- no debe soportar por ello el ITPO. El Tribunal Supremo considera que no se da un exceso de adjudicación "verdadero", pues la compensación económica funciona "como elemento equilibrador de la equivalencia y proporcionalidad que deben presidir toda división o partición de comunidad".

DIVISIÓN DE LA COSA COMÚN PROCEDENTE DE UNA HERENCIA.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 23 de febrero de 2022.

Nos encontramos ante un supuesto en el que los hermanos, Clemente y Adrian eran propietarios por mitad y proindiviso de tres fincas situadas: Local comercial de 275m2 valorado en 308.000€; Vivienda de 178m2 valorada en 175.000€; Vivienda de 178m2 valorada en 140.000€. Mediante escritura pública, decidieron poner fin al régimen de copropiedad y dividir la cosa común de tal forma que se adjudicó a un hermano el local comercial, mientras que al otro pasaba a tener la íntegra propiedad

de las dos viviendas. Dado que la diferencia de valor entre uno y los otros era de 7.000€, se abonó el exceso de adjudicación producido la cantidad de 3.500€. Se presentó autoliquidación por el gravamen de actos jurídicos documentados, con una base imponible de 315.000€ y una cuota a ingresar de 4.725€. La Administración recurrente, tras iniciar procedimiento de comprobación limitada formula una propuesta de liquidación por el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales, con una base imponible de 157.500€, es decir, el 50% del valor de las viviendas adjudicadas en plena propiedad, por considerar que nos encontramos ante dos comunidades, al provenir las viviendas de la herencia de su padre, y el local comercial de la herencia de su madre.

La disolución total del condominio por transmisión de todas las participaciones indivisas a uno solo de los condóminos pasa necesariamente por la realización de la operación aislada de transmisión de la participación de uno de los condóminos a otro. Esta operación por tanto surge para dar cumplimiento a la previsión del art 1062 del Código Civil , que es lo que el art. 7.1.B exige, pues en definitiva dicha transmisión es indispensable y paso necesario para la extinción del condominio. Por ello, no procede excluir el supuesto de autos de la doctrina establecida por el Tribunal Supremo en la sentencia de 23 de mayo de 1998 , según la cual la división y consiguiente adjudicación de la cosa común no constituye una operación susceptible de integrar el hecho imponible del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, del mismo modo que la cantidad en metálico que viene obligado a abonar el comunero que se adjudique la cosa por razón de su indivisibilidad tampoco se califica como "exceso de adjudicación", a los efectos de la tributación que prevé el art. 7º.2.B) de la Ley 1/1993 de 24 de septiembre .

En el presente caso, la operación no podía calificarse de "permuta de participación de finca en pago del exceso de adjudicación" y gravarse con el impuesto de transmisiones patrimoniales onerosas.

DIVISIÓN DE LA SOCIEDAD DE GANANCIALES.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Galicia de 16 de marzo de 2022.

El reparto de bienes gananciales para la liquidación de la sociedad se realiza del siguiente modo: A la esposa se le adjudica una vivienda -301.800 €-, plaza de garaje en la misma dirección -20.000 €-, usufructo vitalicio de una vivienda - 112.000 €- y el vehículo Audi A3 -2000 euros-. El valor total de los bienes asciende a 435.800 €. Al actor se le adjudicó una casa -400.000 euros-, una vivienda -190.000€-, una embarcación de recreo marca Rodman 747 -18.000 euros-, una motocicleta Suzuki -2.000€-, debiendo abonar el préstamo hipotecario con saldo pendiente de 151.000 euros. Total 459.000 euros. Como existe un exceso de adjudicación a favor del marido, el propio acuerdo señala que este debería abonar la diferencia lo antes posible, y en todo caso, en pagos mensuales de 400€.

El demandante entiende que tratándose de una disolución de gananciales compuesta por bienes indivisibles, el reparto realizado responde a la obligación de guardar el equilibrio y homogeneidad de los lotes. No existe transmisión patrimonial sino concreción del derecho abstracto que ostenta cada cónyuge en la sociedad.

Para la Sala, la extinción del condominio, compensando el exceso de adjudicación en metálico, o incluso con otros bienes en los que exista otra cotitularidad, extinguiendo los condominios existentes, no se produce una transmisión patrimonial onerosa (no hay un acto de disposición), pues la única forma de disolver la comunidad (que no es dividirla por resultar imposible), es buscando un equilibrio de equivalencia y proporcionalidad de las mutuas contraprestaciones del condominio entre el transmitente y el adjudicatario. En consecuencia, procede estimar el recurso planteado al entender que no existe una transmisión patrimonial al procurar el reparto acordado el equilibrio material y económico entre los lotes: la compensación abonada responde a la necesidad, dadas las circunstancias ya expuestas, de guardar el equilibrio de los lotes adjudicados a cada miembro de la sociedad de gananciales

IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

PETICIÓN DE RECTIFICACIÓN DE AUTOLIQUIDACIÓN EN APLICACIÓN DE LA DOCTRINA DEL TJUE.

Sentencia del Tribunal Supremo de 6 de abril de 2022.

El contribuyente solicita una la rectificación de autoliquidación, en aplicación de la doctrina del TJUE contenida en la sentencia de 3 de septiembre de 2014 a quienes son residentes en estados terceros no comunitarios. Dicha solicitud es rechazada por la que Administración tributaria, que inadmite la solicitud de la declaración de nulidad. El rechazo de la solicitud se fundamentó en la carencia de fundamento.

Para el Tribunal, que la inadmisión apreció una carencia manifiesta de fundamento, y que ese rechazo se contestó exhibiendo, precisamente, los sólidos fundamentos de la solicitud de la nulidad de pleno derecho, consideramos que los jueces de apelación debieron entrar a analizar la verdadera controversia del asunto, esto es, la procedencia o no de la rectificación de la autoliquidación, rectificación que, en este caso, presentaba, además, una clara dimensión de garantía del derecho de la Unión y que, adicionalmente, les obligaba a alcanzar la interpretación más favorable para salvaguardar la eficaz y correcta aplicación de sus determinaciones. Ahora bien, por exigencias del principio dispositivo, la estimación del recurso de apelación debe llevar consigo -al peticionarlo así la representación de la interesada-, que se declare su derecho a que sea admitida a trámite su solicitud de nulidad de pleno derecho contra la denegación de la rectificación de su autoliquidación por el impuesto sobre sucesiones, a cuyo efecto, se ordena retrotraer las actuaciones al momento anterior a dictarse la resolución a fin de que la Administración tramite y resuelva ese procedimiento de nulidad de pleno derecho, con la máxima celeridad y con específica consideración a nuestra jurisprudencia.

AJUAR DOMÉSTICO: BIENES DEJADOS MEDIANTE LEGADO HAN DE SER COMPUTADOS EN EL CAUDAL RELICTO.

Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de abril de 2022.

La cuestión de interés casacional en este caso consiste en determinar si, a efectos de interpretar qué se considera caudal relictivo en el artículo 15 de la LISyD, han de computarse o no el valor de los bienes dejados mediante legado y al respecto el Tribunal reitera la jurisprudencia fijada en la sentencia de 24 de junio de 2021 (rec. cas. 8000/2019), en el sentido de que los bienes dejados mediante legado han de ser computados en el caudal relictivo a efectos de la determinación del valor del ajuar doméstico.

REDUCCIÓN DEL 95% DE EMPRESA FAMILIAR: NÚMERO DE ACCIONES Y FECHA DE CÓMPUTO.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 21 de marzo de 2022.

La parte actora indica que según el informe que deniega el derecho a la reducción del 95%, el causante es titular de 50.034 acciones que representan el 11,56% del capital social sin embargo, la normativa exige que la participación del sujeto pasivo en el capital de la entidad fuera al menos del 15% computado de forma individual. La parte actora sostiene que tal información es equivocada porque se han utilizado datos posteriores a la fecha de fallecimiento del causante ya que se refieren a fecha de 31 de diciembre de 2002 porque con fecha 16 de diciembre de 2002 se elevó a público una ampliación de capital.

La Administración se opone a dicho motivo impugnatorio en primer lugar porque no acredita la supuesta ampliación de capital posterior al fallecimiento, sino que solo lo acredita acompañando una publicación en el BORME de abril de 2003 que no señala cuando se realizó la ampliación ni el cambio de porcentaje. También se opone porque no es cierto que D. Justo poseyera las 44.454 acciones que compró a D. Carlos a la fecha de su fallecimiento, sino tan solo la mitad de las mismas.

Para la Sala, debe estimarse el motivo esgrimido por la actora. No es controvertido que el fallecimiento del causante se

produjo el 25 de julio de 2002, y pese a lo indicado por la Administración, finalmente se admitió prueba y consta en autos la escritura de la elevación a público de acuerdos sociales en la que consta que el 17 de diciembre de 2002 se celebró Junta General de la mercantil, en la que se acordó declarar aumentado el capital social en la cantidad de 1.791.653,12 euros mediante la emisión y puesta en circulación de 298.112 acciones nominativas, y que previa renuncia de los actuales accionistas a su derecho de suscripción preferente, dichas acciones fueron suscritas por D. Carlos. Por lo tanto, el informe pericial obrante en el expediente administrativo, establece un dato cierto que son el número de acciones de D. Justo que es 50.034, pero cuando establece como número de acciones totales de la empresa, 432.612, está utilizando un dato irreal a fecha del fallecimiento, puesto que está utilizando el número de acciones totales después de la ampliación de capital.

DEUDA DEDUCIBLE.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 21 de marzo de 2022.

El motivo impugnatorio es la existencia de deudas a deducir. En el presente caso, con anterioridad y en el trámite de alegaciones, se presentó un documento como justificante de la deuda. No obstante, no se consideró justificada la subsistencia de la deuda a fecha del devengo, toda vez que en el mismo se establecía una fecha de pago sólo prorrogable hasta el 1 de noviembre de 2001 habiéndose producido el fallecimiento del 25 de julio de 2002, posteriormente a ese vencimiento, y constando el levantamiento de la pignoración sobre las acciones transmitidas el 31 de julio de 1997.

Para la Sala, existe tal deuda y no se puede decir que se haya extinguido por el hecho de que el último día de pago era el 1 de noviembre de 2001, porque en ninguna parte del contrato, ni legalmente existe precepto alguno que implique que el transcurso del plazo de pago suponga una condonación o desaparición de la deuda, sino que el acreedor tiene el plazo legal de prescripción correspondiente para reclamar judicialmente la misma.

TRANSMISIÓN DE EXPLOTACIÓN AGRARIA.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía de 23 de febrero de 2022.

El Letrado de la Junta de Andalucía en su demanda alega, en síntesis, que se denegó la aplicación de la reducción de empresa individual con base en la inexistencia de actividad agrícola por parte de la causante o su esposo; a la fecha del hecho imponible la causante no obtenía rendimiento de actividad empresarial y no consta rendimiento alguno por actividad empresarial en el ejercicio 2012, año del fallecimiento, ni anterior.

Para la Sala, en el supuesto de autos y frente a la alegación de la Administración recurrente resulta acreditada la existencia de una explotación agraria íntegra atendido el tenor de los contratos de arrendamiento suscritos el 1 de noviembre de 2010 entre el Sr. Landelino y el Sr. Jon en el que se describen las fincas cedidas destinadas "al cultivo olivar" y los derechos de ayudas con tierra, con obligación de explotar la finca con la diligencia de un honrado labrador, siendo lo relevante que este contrato, de fecha precedente al fallecimiento de la causante, se presentó ante un organismo público en fecha 7 de enero de 2011, lo que excluye dudas sobre la fecha, y que la identificación de las fincas se corresponde con las de la descripción registral y catastral de la explotación comprendida en la resolución de 10 de mayo de 2016 de la Delegación Territorial de la Consejería de Agricultura, Pesca y Desarrollo Rural por la que se acuerda en alta en el Registro Autonómico de Explotaciones Prioritarias de la Explotación Agraria cuyo titular es D. Jon y en las que resultaban incluidas las fincas transmitidas. Es decir, las fincas transmitidas figuraban ya como objeto de un arrendamiento de fincas rústicas para su explotación agraria.

Ha de atenderse que efectivamente el precepto señala que debe transmitirse el pleno dominio o usufructo vitalicio siendo que al cónyuge superviviente se le adjudicó el usufructo de toda la herencia y al heredero, hijo y titular de la explotación prioritaria, la nuda propiedad por lo que, efectivamente, en los términos que señala la resolución del TEARA que sigue la consulta general 1370-04 de fecha 12/07/2004 de la DGT, la reducción que, por aplicación del principio de igualdad en la partición que proclama el artículo 27 de la Ley 29/1987 y en tanto no exista atribución específica por el testador (en este caso de la explotación agraria) beneficiará tanto a la usufructuaria como a los nudo propietarios en proporción a su

participación hereditaria en el valor de la explotación.

No se ha controvertido la concurrencia de los requisitos debiendo atenderse que el espíritu del reconocimiento de los beneficios fiscales establecidos en la Ley no es otro, según su Exposición de Motivos, que el de mantener la integridad o ampliación de tales explotaciones o, como dice la jurisprudencia, el de favorecer la constitución o consolidación de explotaciones agrarias. Se trataría, como se ha señalado por la doctrina, de una exigencia de naturaleza económica y no jurídica.

TRANSMISIÓN DE EXPLOTACIÓN AGRARIA.

Sentencia del Tribunal Superior de Castilla y León de 11 de marzo de 2022.

La pretensión principal o primera que formula el demandante de que se aplique la reducción del 99% de la base imponible que se contempla en el artículo 16 del Decreto Legislativo 1/2013, de 12 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Castilla y León en materia de tributos propios y cedidos, en la adquisición de explotaciones agrarias, no puede prosperar al no cumplirse los requisitos que en ese precepto se establecen para esa reducción, como se admite por la parte actora en su escrito de conclusiones, teniendo en cuenta los ingresos que percibía la causante. Por ello, y sin necesidad de mayores precisiones, esa pretensión ha de ser desestimada.

La pretensión subsidiaria o alternativa que se formula en la demanda para que se aplique la reducción del 75 por 100 de la base imponible en el Impuesto de que se trata, prevista en el art. 11 de la Ley 19/1995, de 4 de julio, de Modernización de las Explotaciones Agrarias, ha de ser estimada teniendo en cuenta: a) que el demandante era arrendatario de las fincas que se mencionan (la mayor parte en el término municipal de Peñaflor de Hornija) en el contrato de arrendamiento rústico de 1 de abril de 2013 suscrito con la causante y aportado con la demanda; b) que el recurrente ha adquirido parte de la explotación agraria de la causante en virtud de la herencia de que se trata, compartida con los otros herederos; y c) que el recurrente es titular de una explotación agraria "prioritaria" y no ha perdido esta condición como consecuencia de la adquisición de los bienes de la herencia, como resulta de las certificaciones emitidas por el Servicio Territorial de Agricultura y Ganadería de la Delegación Territorial de la Junta en Valladolid obrantes en autos.

DEUDA DEDUCIBLE.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León de 3 de marzo de 2022

La cuestión que ha de resolverse es si el recurrente tiene o no derecho a que se rectifique la autoliquidación -en realidad dos- por él presentadas por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, regulado en la Ley 29/1987, por los bienes y derechos recibidos en herencia de su madre, para que, con deducción de la cantidad adeudada por ella por importe de 282.560 € a tenor de lo señalado en un auto judicial de 3 de septiembre de 2015, se le reconozca su derecho a la devolución de la cantidad que solicita de 71.818,30 €.

Para la Sala, con independencia de si el recurrente hubiera o no efectuado el traspaso del citado importe con anterioridad al fallecimiento de su madre -lo que aconteció el 27 de noviembre de 2015-, teniendo en cuenta que el reintegro se había solicitado al Juzgado precisamente para no tener que incluir tales cantidades en la herencia, a lo que se hace referencia en la resolución impugnada del TEAR, no puede considerarse improcedente -aunque ese traspaso no se hubiera efectuado- que no se incluyera la citada cantidad de 282.560 € en la mencionada escritura pública de herencia de 11 de mayo de 2016 en concepto de "deudas deducibles", toda vez que esa deuda al provenir de la causante a favor del heredero no es deducible para éste a tenor de lo dispuesto en el tantas veces citado art. 13.1 LSyD.

REDUCCIÓN POR PARENTESCO.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Galicia de 23 de marzo de 2022.

El presente recurso jurisdiccional versa sobre la solicitud de rectificación de la autoliquidación del impuesto sobre sucesiones y donaciones en relación con el fallecimiento de doña Regina el 16.09.2017. Como antecedentes de interés conviene señalar que en fecha 28.11.2016 se otorga pacto de mejora en cuya virtud la causante transmite el pleno dominio de determinados bienes a favor de sus hijos. El demandante presentó declaración del impuesto sobre sucesiones aplicando

la reducción por parentesco. Fallecida su madre el 16.09.2017, presentó autoliquidación del impuesto referido en relación a la herencia dejada por la causante sin aplicar reducción por parentesco. Posteriormente, solicitó la rectificación de su declaración al haber cometido un error no aplicando la reducción mentada. El demandante sustenta el presente recurso en la procedencia de la rectificación instada toda vez que no cabe acumular las bases imposables del impuesto de sucesiones y del pacto de mejora que son negocios jurídicos diferentes que no pueden configurarse como una única sucesión a los efectos de impedir la aplicación de la reducción por parentesco en ambos.

Por el contrario, la Administración tributaria sostiene tras exponer la naturaleza del procedimiento de rectificación, que este Tribunal considera el precedente en el caso para esgrimir la pretensión ejercitada, considera que lo entregado en concepto de mejora forma parte de una única sucesión y en el momento en que esta se abre tras la muerte del causante, se tiene que adicionar a lo que se atribuye al heredero a efectos de calcular la base imponible común y determinar, sin duplicidades, las reducciones y bonificaciones que resulten aplicables.

Para la Sala, la legislación aplicable en este caso *rationi temporis*, es el artículo 30 de la Ley 29/1987, en la redacción vigente a la fecha devengo del impuesto. Y en esa fecha el citado precepto que no extendía a las adquisiciones producidas en vida del causante como consecuencia de contratos y pactos sucesorios la necesidad de acumularlas a la sucesión a efectos de la determinación de la cuota tributaria del impuesto, por lo que procede estimar el recurso y reconocer a favor de la parte actora la aplicación de la reducción por parentesco solicitada, con devolución de lo indebidamente ingreso e intereses correspondientes.

ADJUDICACIONES PARCIALES DE HERENCIA.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Asturias de 17 de marzo de 2022.

En la escritura pública de 28 de julio de 2015, de compraventa de participaciones sociales previa adjudicación hereditaria a cuenta, Don Leovigildo y su hija Doña Miriam liquidan parcialmente la sociedad de gananciales constituida por la causante y su esposo, adjudicando la mitad de cada grupo de participaciones sociales referidas a Don Leovigildo, por su valor conjunto de 190.949 euros, en pago de sus derechos consorciales, es decir, las participaciones números 1 a la 15.050 de Comercial S.L. y las participaciones números 1 al 1.000 de Interiorismo S.L.; y la otra mitad, es decir, las participaciones números 15.051 a 30.100 de Comercial S.L. y las participaciones números 1.001 a 2.000 de Interiorismo S.L. por idéntico valor a la herencia de la causante. Se añade que, seguidamente, adjudican las referidas participaciones números 15.051 a 30.100 de Comercial S.L. y números 1.001 a 2.000 de Interiorismo S.L. al viudo Don Leovigildo, a cuenta de la adjudicación definitiva que en su día se haga de los bienes hereditarios, en la cual se tendrá por consiguiente en consideración la adjudicación a cuenta que ahora se hace, con el fin de igualar las adjudicaciones a los haberes de ambos causahabientes. De esta manera, complementándose ambos títulos adquisitivos Don Leovigildo queda dueño con carácter privativo de la totalidad de las participaciones objeto de esta escritura.

Ocurre que en dicha escritura no se recoge compensación alguna a favor de la otra heredera y de ahí que la Administración tributaria califique el negocio jurídico como transmisión gratuita inter vivos, sin que a ello se oponga la transmisión realizada por el actor el 3-5-2016, casi un año después, en concepto de adelanto pago de herencia, pero completamente desligada del negocio jurídico formalizado en la escritura pública de 28 de julio de 2015, ya reseñada.

Como en esta última no se estipuló ninguna compensación a favor de la otra heredera se produce un hecho imponible sujeto al Impuesto sobre Donaciones (si hubiera existido contraprestación habría que liquidar por el ITP y AJD).

No puede acogerse la alegación del recurrente según la cual, las adjudicaciones parciales de herencia no son actos de los que pueda derivarse un exceso de adjudicación, toda vez que al recurrente no se le ha adjudicado una parte de lo que le corresponde, sino que lo recibido excede con mucho la cuota de titularidad del obligado tributario y sin compensación al otro causahabiente.

ALTERACIÓN POSTERIOR DE LA MASA HEREDITARIA.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Asturias de 17 de marzo de 2022.

La liquidación ulterior efectiva de la sociedad de gananciales es irrelevante a los efectos tributarios. Ni siquiera una resolución judicial civil firme que alterarse el resultado de la liquidación de gananciales podría alterar las consecuencias de lo declarado en su día como precisa la STSJ Galicia de 27 de marzo de 2013, negándose "su consiguiente repercusión en la base imponible, la cual no puede ser alterada, insistimos, por un acuerdo transaccional que si bien vincula a las partes que lo concertan no despliega sus efectos frente a terceros como la administración ni priva de su naturaleza privativa o ganancial de los distintos bienes que, por formar parte de la masa hereditaria han de ser objeto de tributación. De otro modo se dejaría vía libre a los miembros de la comunidad hereditaria para que, con claro fraude de ley, pudieran alterar a capricho los bienes que formarían parte de la masa hereditaria con la consiguiente minoración de la base imponible en detrimento de la Hacienda Pública, efecto nocivo que intenta atajar la disposición contenida en el art. 27 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en concordancia con lo prevenido en el art. 17.4 de la Ley 58/2003, de 17 Diciembre General Tributaria conforme al cual los elementos de la obligación tributaria no podrán ser alterados por actos o convenios de los particulares, que no producirán efectos ante la administración , sin perjuicio de sus consecuencias jurídico- privadas".

RESOLUCIONES DEL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

CONCESIÓN DEL ESPACIO RADIOELÉCTRICO.

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 28 de abril de 2022.

El artículo 13 de la Directiva 2002/20/CE, de 7 de marzo de 2002, relativa a la autorización de redes y servicios de comunicaciones electrónicas, determina: "Los Estados miembros podrán permitir a la autoridad pertinente la imposición de cánones por los derechos de uso de radiofrecuencias, números o derechos de instalación de recursos en una propiedad pública o privada, o por encima o por debajo de la misma, que reflejen la necesidad de garantizar el uso óptimo de estos recursos. Los Estados miembros garantizarán que estos cánones no sean discriminatorios, sean transparentes, estén justificados objetivamente, sean proporcionados al fin previsto y tengan en cuenta los objetivos del artículo 8 de la Directiva 2002/21/CE (Directiva marco)."

El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en su modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, constituye un «canon» a los efectos del artículo 13 de la Directiva 2002/20/CE, relativa a la autorización de redes y servicios de comunicaciones electrónicas (Directiva autorización) cuando grava la constitución de una concesión sobre el dominio público radioeléctrico al estar vinculado su hecho imponible a la concesión de los derechos de uso de radiofrecuencias.

El artículo 13 de la Directiva autorización se opone al expresado impuesto cuando esos derechos de uso de radiofrecuencias se sujeten, además, a una tasa por reserva del dominio público radioeléctrico al no cumplir, en su conjunto, los requisitos establecidos en el referido artículo, en particular, el relativo al carácter proporcionado del importe percibido como contrapartida del derecho de uso de las radiofrecuencias.

CANCELACIÓN DE CONDICIONES RESOLUTORIAS EXPLÍCITAS EN GARANTÍA DEL PAGO DEL PRECIO APLAZADO.

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 28 de abril de 2022.

La cuestión planteada se concreta en determinar si a la escritura de cancelación de condición resolutoria le resulta de aplicación la exención prevista en el apartado 18, del artículo 45.I.B) del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, añadido por el artículo 6.º dos de la Ley 14/2000, de 29 de diciembre (con efectos desde el 1 de enero del año 2001).

Una operación de cancelación, al ser inscribible en el Registro de la Propiedad, tener por objeto el precio aplazado y no estar sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, Transmisiones Patrimoniales y Operaciones Societarias, debe tributar por la cuota gradual sin necesidad de equiparación de la condición resolutoria a ninguna otra figura. Por otra parte, es reiterada y constante la Jurisprudencia del Tribunal Supremo en el sentido de que las normas excepcionales que impliquen remoción de la obligación de contribuir, han de ser objeto de interpretación restrictiva, estricta o literal, criterio enunciado en el Art. 14 de la Ley General Tributaria que consagra la interdicción de la hermenéutica analógica en materia de exenciones y demás beneficios e incentivos fiscales, lo que impide su concesión si no se cumplen todos y cada uno de los requisitos exigidos en la norma configuradora del beneficio fiscal que, por otra parte, ni es un derecho adquirido ni un derecho consolidado para el sujeto pasivo. Este es el criterio de este Tribunal Económico Administrativo Central dispuesto en resolución de 23 de septiembre de 2009, registrada al número 00/6630/08.

En conclusión, la exención recogida en el artículo 45.1b.18 del reglamento del ITP y AJD, aprobado por Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo no es aplicable a la cancelación de condiciones resolutorias explícitas en garantía del pago del precio aplazado, dado que la equiparación de la LITP entre la hipoteca y la condición resolutoria explícita (LITP art 7.3) solo se establece a efectos de la constitución de ambas figuras.

SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPREMO Y TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA39

IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA39

-Falta de prueba del incremento de valor.	39
-Existencia de error judicial.	39
-Falta de prueba del incremento de valor.	40
-Liquidaciones firmes y consentidas por el contribuyente: posibilidad de declaración de nulidad de pleno derecho del artículo 217 LGT.	41
-Nulidad radical del acto tributario.	41
-Desestimación por silencio administrativo del Ayuntamiento.	42
-Nueva liquidación tributaria antes de realizar la valoración motivada de los bienes en discusión.	43
-Inexistencia de incremento patrimonial.	43

SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPREMO Y TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA

IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA

FALTA DE PRUEBA DEL INCREMENTO DE VALOR.

Sentencia del Tribunal Supremo de 17 de marzo de 2022.

Siendo la base imponible de este impuesto el incremento de valor del suelo urbano (desde su adquisición y hasta un máximo de 20 años) puesto de manifiesto en el momento del devengo (su transmisión), lo primero que habrá de calcularse es ese incremento, dato esencial para apreciar, si en este caso, la cuota tributaria resultante del porcentaje anual aplicable al valor catastral del terreno en el momento del devengo (art. 107.4 del texto refundido de la Ley reguladora de las haciendas locales) -que ascendió a la cantidad global de 16.475,56 €, era superior al incremento que había experimentado el suelo desde la fecha de adquisición (25 de julio de 2002) hasta la fecha de la venta (25 de octubre de 2013), pues dado que se trataba (además de un garaje) de un vivienda: suelo y construcción, era imprescindible su distinción pues los precios de compra y venta no aportan dato alguno al referirse al inmueble en su conjunto, siendo necesario conocer el valor catastral del suelo en la fecha de adquisición (el valor catastral en la fecha de la venta es el único dato que tenemos, con arreglo al cual la Administración liquidó la cuota tributaria: 142.027,88 € valor catastral del suelo de la vivienda y 3.049,47, el de la plaza de garaje), por lo que la falta de este dato esencial -la carga de la prueba corresponde al reclamante- impide determinar el incremento de valor del suelo y, consiguientemente, si la cuota tributaria excedía del beneficio obtenido.

EXISTENCIA DE ERROR JUDICIAL.

Sentencia del Tribunal Supremo de 17 de marzo de 2022.

La parte demandante pone de manifiesto un error de apreciación en que incurrió el juzgador al aplicar a una petición de rectificación de autoliquidación el régimen jurídico de los recursos contra liquidaciones. Alega que una autoliquidación es una declaración del ciudadano y no un acto administrativo, por lo que no se le pueden extender sin más las reglas de la firmeza de los actos administrativos, y así lo ha declarado la jurisprudencia consolidada. Desde esa perspectiva, resulta incoherente y contradictorio reconocer, como hace la sentencia que nos ocupa, que en el pleito se debate sobre la procedencia de la rectificación de una autoliquidación, para a continuación afirmar que nos hallamos ante un acto administrativo firme porque la autoliquidación no fue impugnada en tiempo y forma; extrayendo de tal aseveración la inaplicabilidad de la doctrina del Tribunal Constitucional en la que se apoyaba la recurrente para sostener su impugnación.

Para la Sala, se ha producido un error de enjuiciamiento evidente y manifiesto, apreciable de forma inmediata, que ha repercutido directamente en el sentido del fallo, y que trasciende de una simple equivocación en la interpretación y aplicación del Derecho; pues ciertamente, tratar una autoliquidación tributaria como una liquidación supone un error cualitativamente relevante.

En este sentido, llama la atención que ni el Sr. Abogado del Estado, ni el Ayuntamiento de Jerez de la Frontera, en sus respectivos escritos de contestación a la demanda de declaración de error judicial, ni el Fiscal, en su informe, reparan en la desafortunada caracterización de la autoliquidación aquí concernida como una liquidación administrativa firme por no impugnada en plazo. Sencillamente, pasan por alto de este dato, pese a haber sido enfáticamente denunciado en la demanda, e insisten en la acentuada controversia y diferencia de pareceres que surgió en la práctica forense acerca de las consecuencias y repercusión de la doctrina constitucional sobre el impuesto que nos ocupa; dejando de lado, al razonar así, que en este caso ni siquiera se llegó a proyectar sobre el caso litigioso esa discusión sobre la trascendencia de aquellas sentencias del Tribunal Constitucional, dado que la sentencia del Juzgado descartó drásticamente su aplicación al caso sobre la base de una supuesta, y equivocada, firmeza e intocabilidad de una liquidación que, como tal, no existía.

Por consiguiente, la demanda debe ser estimada, en el bien entendido de que esta estimación se agota en su función institucional de operar como requisito previo a la eventual pretensión de responsabilidad patrimonial que pueda plantearse contra el Estado. La situación jurídica declarada o reconocida por la sentencia a la que se imputa el error no se ve alterada o modificada por la declaración de existencia en la misma de error judicial, y, correlativamente, la sentencia que declara el error no lleva a cabo un reenjuiciamiento del caso y una sustitución de los pronunciamientos del fallo por otros de signo o alcance diversos.

FALTA DE PRUEBA DEL INCREMENTO DE VALOR.

Sentencia del Tribunal Supremo de 7 de marzo de 2022.

Para la Sala, frente a las alegaciones y prueba de parte recurrente sobre el precio de adquisición de las fincas gravadas, conforme a la cual no es apreciable aumento de valor con ocasión de la transmisión que se acredita con la documentación aportada por la recurrente; se omite en la demanda toda referencia a la exhaustiva motivación de la resolución administrativa recurrida, en cuyo fundamento se contiene un examen minucioso del devenir sobre la titularidad de las fincas de autos en poder de la recurrente, con especial incidencia en relación al concreto precio de adquisición, rebajado fundadamente respecto de todas ellas, pero sobre todo en relación al precio en venta de las fincas; elemento esencial a los efectos del debate.

Frente a esas concretas razones, se opone en la demanda por la defensa de la recurrente la aplicación de la referida Ley 9/2012, de 14 de noviembre, de Reestructuración y Resolución de Entidades de Crédito, cuya relación con un supuesto como el de autos nunca se deja claro, en cuanto solo se cita la regla de valoración que se contienen en el párrafo 5º de su artículo 5, en el que se dispone que efectivamente el valor de mercado se entenderá referido al del valor económico, lo cual deja sin resolver cuál es ese valor de las fincas de autos cuando fueron enajenadas por la recurrente; y ello sin que se pueda explicar la aplicación de esa norma específica para entidades de crédito, naturaleza que no tiene la actora. Porque si hay algo claro que resulta de las actuaciones, que la actora no niega, es que la enajenación, no solo comportó para la recurrente el valor en metálico que ahora se sostiene, sino la cancelación de las hipotecas que había constituido sobre las fincas, cuyo importe fue percibido por la recurrente y que transfirió su cancelación a la compradora.

Pero, en supuestos como el de autos -esto es, en presencia de un contrato de compraventa con las características del de autos- la presunción probatoria que se deduce de las escrituras públicas, requería de una actividad probatoria de la recurrente, que no puede limitarse a esgrimir los valores escriturados. Dicho de otra forma, que la declaración de inconstitucionalidad efectuada en la STC 59/2017, propicia la posibilidad de acreditar, frente al sistema de valoración catastral, que no ha existido incremento patrimonial susceptible de imposición, pero, en supuestos como el de autos, la entidad recurrente venía obligada a contrastar que, los valores de mercado expresados por el sujeto pasivo en la escritura de transmisión, era, realmente, los valores de mercado correspondientes a la concreta finca de autos, con independencia de la subrogación del crédito hipotecario que pesaba sobre la misma. Las consideraciones anteriores comportan que no se puede tener por acreditado en el caso de autos, sino más bien todo lo contrario, que no hubiese existido incremento del valor de los terrenos, lo cual comporta, a los efectos del debate suscitado, que no puede apreciarse que concurra el supuesto de responsabilidad pretendido en la demanda.

LIQUIDACIONES FIRMES Y CONSENTIDAS POR EL CONTRIBUYENTE: POSIBILIDAD DE DECLARACIÓN DE NULIDAD DE PLENO DERECHO DEL ARTÍCULO 217 LGT.

Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de febrero de 2022.

El objeto, pues, del recurso de casación consiste en determinar si la STC 59/2017, de 11 de mayo, permite revisar en favor del contribuyente actos administrativos de liquidación del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos, correctores de la previa autoliquidación presentada, practicada en un supuesto en que no hubo incremento de valor probado, que han quedado firmes por haber sido consentidos antes de haberse dictado tal sentencia y en caso de responder afirmativamente a la pregunta anterior, habilitado esa posibilidad de revisión de actos firmes, dilucidar en virtud de qué título jurídico -estos es, de qué causa legal de nulidad radical o de pleno derecho, de las tipificadas como *numerus clausus* en el artículo 217 de la Ley General Tributaria- operaría; y, además, con qué limitación temporal.

Para la Sala, en el ámbito del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, la solicitud de devolución de ingresos indebidos derivados de liquidaciones firmes como consecuencia de la declaración de inconstitucionalidad contenida en la sentencia del Tribunal Constitucional núm. 59/2017, de 11 de mayo, debe efectuarse por los cauces establecidos en el Capítulo II del Título V de la Ley General Tributaria.

La declaración de inconstitucionalidad de los artículos 107.1 y 107.2 a) del texto refundido de la Ley de Haciendas Locales, en la medida en que pueden someter a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica y del artículo 110.4 del mismo texto legal no determina que las liquidaciones firmes del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana giradas con anterioridad y que hayan ganado firmeza en vía administrativa incurran en los supuestos de nulidad de pleno derecho previstos en las letras a), e) f) y g) del artículo 217.1 de la vigente Ley General Tributaria, pues aquellos actos tributarios (i) no han lesionado derechos fundamentales susceptibles de amparo constitucional, toda vez que el artículo 31.1 de la Constitución (capacidad económica) -único que ha sido tenido en cuenta por el juez a quo para estimar el recurso y que ha provocado el debate procesal en esta casación- no es un derecho fundamental de esa naturaleza, (ii) no han prescindido por completo del procedimiento legalmente establecido, (iii) no han provocado que el solicitante adquiera facultades o derechos careciendo de los requisitos esenciales para esa adquisición -insólito alegato en relación con los actos de gravamen, como son comúnmente los tributarios; y (iv) no cabe identificar una norma con rango de ley que así establezca dicha nulidad radical.

Por lo expuesto procede la estimación del recurso de casación formulado por el Ayuntamiento de Alcalá de Henares, al descansar la sentencia recurrida, para decretar la devolución promovida relativa a deudas establecidas en una liquidación firme, en un presupuesto -la mera existencia de pérdida patrimonial manifestada en el momento de la transmisión, al margen de la existencia de un acto firme y consentido- que ha de reputarse erróneo.

NULIDAD RADICAL DEL ACTO TRIBUTARIO.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 25 de marzo de 2022.

La actora fundamentaba su impugnación alegando que la liquidación era nula de pleno derecho al ser nula la Ordenanza Fiscal reguladora del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, y ello ante la falta de aprobación, por el Pleno del Ayuntamiento, del acuerdo de imposición de este tributo, con infracción del art. 15 de la LRHL; que en los documentos de pago notificados no se recogía el acto resolutorio, si había sido dictado por persona competente y si el mismo era provisional o definitivo; que no le constaba ninguno de los procedimientos de gestión recogidos en la Ley General Tributaria; la improcedencia de la inclusión de un recargo por extemporaneidad en la presentación de la autoliquidación y la vulneración del principio de capacidad económica consagrado en el art. 31.1 de la CE, por parte de los artículos 104, 107 y 110 RDL 2/2004.

Para la Sala, en sentencia de esta Sección de 25 de enero de 2022, fuera de los citados supuestos, las normas relativas a la cuantificación del tributo habían superado el examen de constitucionalidad de la STC 59/2017 (ésta decía: "es plenamente válida la opción de política legislativa dirigida a someter a tributación los incrementos de valor mediante el recurso a un sistema de cuantificación objetiva de capacidades económicas potenciales, en lugar de hacerlo en función de la efectiva capacidad económica puesta de manifiesto"). Y tal fue el sentido de una insistente jurisprudencia que ha rechazado la utilización de fórmulas de cálculo alternativas a la del TRLHL y que en STS 419/2019, de 27 de marzo (rec. 4924/2017),

sentó el criterio de que "La interpretación conjunta de los artículos 104.1 y 107, apartados 1, 2 y 4, del texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto legislativo 2/2004, de 5 de marzo, permite concluir que el importe de la base imponible del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana ha de ser el resultado de multiplicar el valor del terreno en el momento del devengo por el número de años de generación del incremento y por el porcentaje anual que corresponda". Y así, llegamos a la reciente sentencia del Pleno del Tribunal Constitucional, Sentencia 182/2021 de 26 Oct. 2021, que estimó la cuestión de inconstitucionalidad y declaró inconstitucionales y nulos los arts. 107.1, segundo párrafo, 107.2.a) y 107.4 del TRLHL por contravenir injustificadamente el principio de capacidad económica como criterio de la imposición (art. 31.1 CE).

En el presente supuesto, la liquidación que fue recurrida en reposición y, posteriormente, en vía contencioso administrativa, está fundada en preceptos nulos de pleno derecho por haber sido declarados inconstitucionales, por lo que resultan afectadas por idéntico vicio de nulidad. Por otro lado, no nos hallamos ante una situación consolidada, por cuanto la apelante formuló recurso de reposición contra la liquidación y, posteriormente, frente a la desestimación presunta del mismo, recurso contencioso administrativo, que fue desestimado en la sentencia de 20 de julio de 2021, objeto del presente recurso de apelación. Se cumplen, así pues, las condiciones para que surta efecto la nulidad radical del acto tributario, vicio que esta Sala tendría que apreciar de oficio, aún cuando no hubiera sido alegado por las partes, procediendo, por ende, la estimación del recurso de apelación.

DESESTIMACIÓN POR SILENCIO ADMINISTRATIVO DEL AYUNTAMIENTO.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 21 de marzo de 2022.

Constituye el objeto del presente recurso de apelación, la sentencia del Juzgado de lo cuyo fallo es del siguiente tenor: "Que desestimo el presente recurso contencioso-administrativo interpuesto contra la desestimación por silencio administrativo por parte del Ayuntamiento de Boadilla del Monte del recurso de reposición origen del presente procedimiento, interpuesto contra las liquidaciones del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana en los expedientes con números de referencia 168778 y 169010 por importe total de 335.306,69 euros, y en consecuencia, declaro ajustada a derecho la resolución impugnada. Sin expresa imposición de las costas a la parte recurrente".

En dicho recurso contencioso-administrativo constituía el objeto impugnado la desestimación por silencio administrativo por parte del Ayuntamiento de Boadilla del Monte del recurso de reposición origen del presente procedimiento, interpuesto contra las liquidaciones del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

Para el Tribunal, el fondo del asunto del presente recurso de apelación debe resolverse de acuerdo con la Sentencia del Tribunal Constitucional nº 182/2021 que resuelve la cuestión de inconstitucionalidad nº 4433/2020 y que determina "6. Alcance y efectos de la declaración de inconstitucionalidad y nulidad. Sobre la presente declaración de inconstitucionalidad y nulidad de los arts. 107.1, segundo párrafo, 107.2 a) y 107.4 TRLHL cabe realizar las siguientes precisiones: a) Por un lado, la declaración de inconstitucionalidad y nulidad de los arts. 107.1, segundo párrafo, 107.2 a) y 107.4 TRLHL supone su expulsión del ordenamiento jurídico, dejando un vacío normativo sobre la determinación de la base imponible que impide la liquidación, comprobación, recaudación y revisión de este tributo local y, por tanto, su exigibilidad. Debe ser ahora el legislador (y no este tribunal) el que, en el ejercicio de su libertad de configuración normativa, lleve a cabo las modificaciones o adaptaciones pertinentes en el régimen legal del impuesto para adecuarlo a las exigencias del art. 31.1 CE puestas de manifiesto en todos los pronunciamientos constitucionales sobre los preceptos legales ahora anulados, dado que a fecha de hoy han transcurrido más de cuatro años desde la publicación de la STC 59/2017 ("BOE" núm. 142, de 15 de junio). Como ya se recordó en la STC 126/2019, al tratarse de un impuesto local, corresponde al legislador estatal integrar el principio de reserva de ley en materia tributaria (arts. 31.3 y 133.1 y 2 CE) como medio de preservar tanto la unidad del ordenamiento como una básica igualdad de posición de los contribuyentes en todo el territorio y el principio de autonomía local (arts. 137 y 140 CE), garantizando con ello adicionalmente la suficiencia financiera de las entidades locales exigida por el art. 142 CE. b) Por otro lado, no pueden considerarse situaciones susceptibles de ser revisadas con fundamento en la presente sentencia aquellas obligaciones tributarias devengadas por este impuesto que, a la fecha de dictarse la misma, hayan sido decididas definitivamente mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada o mediante resolución administrativa firme. A estos exclusivos efectos, tendrán también la consideración de situaciones consolidadas (i) las liquidaciones provisionales o

definitivas que no hayan sido impugnadas a la fecha de dictarse esta sentencia y (ii) las autoliquidaciones cuya rectificación no haya sido solicitada ex art. 120.3 LGT a dicha fecha".

Cumplíendose dichos requisitos en el presente caso, procede la estimación del recurso de apelación y estimación del recurso contencioso-administrativo

NUEVA LIQUIDACIÓN TRIBUTARIA ANTES DE REALIZAR LA VALORACIÓN MOTIVADA DE LOS BIENES EN DISCUSIÓN.

Sentencia del Tribunal Supremo de 8 de marzo de 2022.

El objeto de la casación consiste en examinar la procedencia en Derecho de la sentencia de la Sala de instancia de que dimana el recurso, esto es, si la Sala sentenciadora acierta al considerar que el TEAC ha obrado con desacierto al apreciar que la administración gestora de la Comunidad de Madrid ha ejecutado correctamente su propia resolución estimatoria, en la que ordenó la retroacción para que se volviera a motivar suficientemente la valoración de los bienes heredados, a los efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Para el Tribunal, la Administración tributaria incurre en exceso ilícito, determinante de la nulidad de sus actos, cuando adopta por su cuenta medidas distintas o ajenas a las directamente encaminadas a dar cumplimiento a lo ordenado en sede económico-administrativa, en este caso motivar sus propios actos, sin que la liquidación provisional guarde relación alguna, ni con la retroacción, ni con la actividad que debe realizarse al efecto.

Se incumple así el principio de que nadie se puede beneficiar de sus propias torpezas (*allegans turpitudinem propriam non auditur*), pues la liquidación provisional surge directamente del incumplimiento, pues lo que en el fondo propicia esa liquidación provisional "a cuenta" es un patente incumplimiento del deber de motivar, infracción que no cabe situar, en el plano conceptual, entre las meramente formales, pues esa falta de motivación, como reiteradamente ha señalado el Tribunal Supremo, denota la ausencia de razones que puedan ser dadas a conocer al destinatario y al órgano judicial llamado a su control, dejando así una puerta abierta a la arbitrariedad. En el ámbito de esa segunda oportunidad de "hacerlo bien esta vez" que se brinda al órgano incumplidor, no cabe extraer beneficio o ventaja que derive de su propia torpeza o infracción. La Sala determina no haber lugar al recurso de casación suscitado por la Comunidad de Madrid, toda vez que el criterio establecido por la Sala de instancia es conforme a Derecho.

INEXISTENCIA DE INCREMENTO PATRIMONIAL.

Sentencia del Tribunal Supremo de 6 de abril de 2022.

El objeto del recurso, pues, se centra en la solicitud de una indemnización por responsabilidad del Estado legislador -por decremento en la transmisión de determinados inmuebles- como consecuencia de haber sido declarados inconstitucionales determinados preceptos del Texto Refundido de la Ley Reguladora de Haciendas Locales, poniendo de manifiesto dos peculiaridades comunes en todas las reclamaciones: a) Lo que se adquirió inicialmente fueron terrenos sin edificar (solares), y lo que se transmite son unidades de obra terminadas de las cuales únicamente ha de tomarse en consideración, a efectos del impuesto, el valor del suelo. b) Los terrenos se adquirieron en un periodo anterior a la mayor crisis inmobiliaria de España y se transmiten ya bien entrada la misma, lo que es un indicio de la disminución de valor de estos.

La actora recuerda la sentencia -nº 383/21, de 18 de marzo- de esta Sección Quinta que, acogiendo la tesis de la Abogacía de Estado, en orden a la prueba del valor de los terrenos, declaraba que: "Sólo el desglose correspondiente al valor del terreno y de la construcción y la oportuna valoración singularizada del primero en la fecha de adquisición y en la fecha de transmisión podría llevar a la acreditación de la inexistencia del incremento patrimonial gravado. De ahí que para acreditar dicho extremo haya que basarse en las escrituras de adquisición y transmisión; en los porcentajes de la proporción de suelo que establecen las escrituras de propiedad horizontal; en los recibos del IBI que permiten conocer el valor catastral del suelo de cada inmueble; además de diversos informes periciales -ratificados judicialmente- emitidos por peritos-arquitectos independientes en los que se incluyen los análisis, métodos y explicaciones técnicas demostrativas del valor del suelo. Extremos todos que pasa a analizar a fin de formar la convicción judicial acerca de la existencia -o no- de incremento de valor de los terrenos en las fechas de transmisión.

Para el Tribunal la cuestión es meramente probatoria, echándose de menos alguna documentación, singularmente las escrituras de venta, imprescindibles para conocer la fecha y el precio de la transmisión, lo que invalida ya las periciales del Arquitecto, máxime dada la facilidad probatoria de la actora para justificar tan esenciales extremos. Otro tanto, aunque por distintas razones, el Informe relativo a la parcela M 11 (respecto de la que, a diferencia de los otros inmuebles, consta la escritura de venta, con la fecha y precio) carece de la imprescindible fuerza de convicción. Es genérico, no justifica las fuentes, incurriendo, incluso, en una gruesa contradicción: en el período comprendido entre el 12 de julio de 2007 y el 30 de abril de 2015, el valor de la parcela M-11 ha sufrido una caída del 21,83 % habiendo alcanzado su máxima caída el 27 de marzo de 2014 con una depreciación de la parcela M-11 del 36,74%. Sin embargo, en el párrafo anterior del informe se dice textualmente: en el período comprendido entre el 27 de marzo de 2014 y el 30 de abril de 2015 se produce una subida del precio de la parcela M-11 del 23,57%. Siendo, precisamente, en marzo de 2015 cuando se produjo la venta, lo que nos lleva a no considerar acreditado el decremento en la transmisión de dicha parcela. Procede, en consecuencia, la desestimación del recurso.

