



Roj: **STS 2688/2020 - ECLI:ES:TS:2020:2688**

Id Cendoj: **28079130022020100381**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **23/07/2020**

Nº de Recurso: **7380/2018**

Nº de Resolución: **1113/2020**

Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**

Ponente: **MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ CAT 5250/2018,**
ATS 523/2019,
STS 2688/2020

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.113/2020

Fecha de sentencia: 23/07/2020

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 7380/2018

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 21/07/2020

Ponente: Excm. Sra. D.^a Esperanza Córdoba Castroverde

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

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

Transcrito por: CCN

Nota:

R. CASACION núm.: 7380/2018

Ponente: Excm. Sra. D.^a Esperanza Córdoba Castroverde

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

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1113/2020

Excmos. Sres. y Excm. Sra.

D. Nicolás Maurandi Guillén, presidente

D. José Díaz Delgado



D. Ángel Aguallo Avilés

D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Jesús Cudero Blas

D. Isaac Merino Jara

D^a. Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 23 de julio de 2020.

Esta Sala ha visto, constituida en su Sección Segunda por los/a Excmos/a. Sres/Sra. Magistrados/a indicados al margen, el recurso de casación núm. **7380/2018**, interpuesto por el procurador don Arturo Romero Ballester, en nombre y representación de doña **Martina**, contra la sentencia dictada el 31 de mayo de 2018 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, en el recurso núm. 610/2015, relativo al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Han comparecido como partes recurridas la **GENERALIDAD DE CATALUÑA**, representada y asistida por el abogado de la Generalidad; y la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO**, bajo la representación que le es propia del abogado del Estado.

Ha sido ponente la Excm. Sra. D.^a Esperanza Córdoba Castroverde.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO. Resolución recurrida en casación y hechos del litigio.

1. Este recurso de casación tiene por objeto la mencionada sentencia núm. 453/2018, dictada el 31 de mayo de 2018 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, en el recurso núm. 610/2015, que desestima el recurso contencioso-administrativo interpuesto por doña Martina contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña -TEAR- de 14 de mayo de 2015, a su vez, desestimatoria de la reclamación económico administrativa -núm. NUM000 - formulada contra la liquidación practicada por el impuesto sobre sucesiones y donaciones, por importe de 10.759,78 euros.

2. Los hechos sobre los que ha versado el litigio, en lo que hace a las cuestiones que suscita el recurso que nos ocupa, son los siguientes:

2.1. Don Santos, de vecindad civil catalana, falleció el día 18 de febrero de 2009, habiendo otorgado testamento en el que legó a su esposa, doña Sacramento, el usufructo universal y vitalicio de todos sus bienes y derechos e instituyó herederos universales por iguales partes a sus tres hijos, doña Zaida, doña Martina y don Jesús Carlos.

2.2. El 29 de julio siguiente, se otorgó escritura de manifestación y aceptación de herencia, adjudicando a doña Sacramento, en pago del usufructo que le correspondía por la herencia de su esposo, el pleno dominio de la mitad indivisa de determinado inmueble, repartiéndose sus hijos todo lo demás por iguales partes.

2.3. Con fecha 30 de junio de 2011, se notificó a doña Martina propuesta de liquidación por el ISD, al entender la oficina gestora que, correspondiéndole a aquélla la nuda propiedad de una tercera parte de los bienes del caudal relicto, se le habían adjudicado, sin embargo, bienes en plena propiedad, produciéndose, así, la consolidación del dominio respecto de los mismos.

Tras la presentación de las alegaciones que se estimaron convenientes, el 20 de octubre siguiente se notificó la correspondiente liquidación, resultando confirmada la propuesta inicialmente emitida.

2.4. No estando conforme con dicha liquidación, doña Martina interpuso reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, registrada con el núm. NUM000, que fue desestimada en resolución de 14 de mayo de 2015, confirmando la liquidación practicada por el concepto "consolidación de dominio" por la oficina gestora.

Razona el TEAR en el fundamento de derecho sexto de su resolución en los siguientes términos:

"(...) la posibilidad de conmutación introducida por la ley 10/2008, de 10 de julio, del libro cuarto del Código civil de Cataluña, relativo a las sucesiones en su artículo 442.5 (según redacción dada número 2 de la disposición final segunda de la Ley 25/2010, 29 julio, del libro segundo del Código civil de Cataluña, relativo a la persona y la familia)" alcanza exclusivamente a las sucesiones intestadas, "no a las herencias testadas...pues, a juicio de



esta Sala, la aplicación del artículo 57 que permite, a efectos fiscales, no configurar la conmutación como un negocio jurídico nuevo y que, en consecuencia, implica la práctica de una única liquidación, no puede alcanzar a los supuestos de sucesiones testadas, pues, como ya se ha dicho sobradamente, la norma reglamentaria se refiere al pago de derechos legitimarios, es decir, conferidos *ex lege*, no pudiendo calificarse de tal naturaleza el caso de un legado de usufructo como el que ahora se revisa".

2.5. Doña Martina interpuso recurso contencioso-administrativo contra la resolución del TEAR referida, que fue desestimado por la sentencia de 31 de mayo de 2018 dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, que se impugna en el presente recurso de casación.

La Sala de instancia se remite al fundamento jurídico tercero de la sentencia de 8 de febrero de 2018, de la misma Sección, "desestimatoria del recurso contencioso-administrativo 607/2015", formulado precisamente por la madre de la hoy recurrente, en la que se razona que, "existiendo una legataria del usufructo de todos los bienes de la herencia" y no resultando necesaria ninguna partición, "la adquisición del derecho real se produjo en fecha 18-2-2009, momento en el cual, los coherederos adquirieron la nuda propiedad de todos los bienes de la herencia", por lo que "cuando el 28-7-2009, decid[i]e[ro]n convertir (o conmutar) el usufructo vitalicio legado en la plena propiedad sobre determinados bienes, adquiriendo asimismo la plena propiedad de otros de los coherederos", surgió un nuevo negocio jurídico, el cual "deb[ió] tributar por el impuesto de transmisiones patrimoniales onerosas", doctrina que entiende "encuentra hoy ratificación en el libro cuarto del Código Civil de Cataluña", relativo a las sucesiones, y, en particular, en su artículo 442.5, el cual circunscribe su ámbito de aplicación a las sucesiones intestadas.

Añade la sentencia que "Por el contrario, en una sucesión testada la facultad particional de que dispone el cónyuge superviviente, que concurre a la herencia con el heredero o herederos universales queda delimitada, en la previsión del artículo 464-6 CCC, de conformidad con el cual los herederos pueden hacer la partición de común acuerdo, de la manera que crean conveniente. Supuesto este que la partición puede comportar, como ocurre en el presente caso, operaciones patrimoniales diferentes de las previstas por el testador, que habrán de tener el trato fiscal propio de la operación de que se trate".

Asimismo, señala que "No hay que olvidar que como bien señala el TEARC en su aquí impugnada resolución, el artículo 57 del Reglamento del impuesto de sucesiones y donaciones viene referido a los derechos legitimarios, es decir, a aquellos atribuidos *ex lege*, como son aquellos a que hacen referencia los artículos 839 y 840 del Código Civil; supuesto diferente al analizado en este caso en que la partición se efectúa como manifestación de voluntad de las partes: la cónyuge sobreviviente, instituida usufructuaria por el testador, y los hijos, instituidos herederos universales, en el cual el usufructo de la totalidad de la herencia que recibe aquella no es por determinación legal, sino por voluntad del testador. Con lo que la permuta del usufructo universal con determinados bienes integrantes del caudal relicto convenida entre la legataria del usufructo y los herederos universales aparece como un negocio jurídico diferenciado del de la aceptación de la herencia del causante". (FJ 3º).

SEGUNDO. Preparación y admisión del recurso de casación.

1. El procurador don Javier Mundet Salaverría, en representación de doña Martina, presentó escrito de preparación del recurso de casación contra la sentencia anteriormente mencionada. Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringidos los artículos 1068 y siguientes del Código Civil, aprobado por el Real Decreto de 24 de julio de 1889 (BOE de 25 de julio) ["CC"], los artículos 7, 56 y 57 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aprobado por el Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre (BOE de 16 de noviembre) ["RISD"], el artículo 7 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre (BOE de 20 de octubre) y los artículos 10 y 31 de la Constitución Española (BOE de 29 de diciembre).

2. La Sala de instancia, por auto de 4 de octubre de 2018, tuvo por preparado el recurso de casación, con emplazamiento de las partes ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo, habiendo comparecido ambas partes, recurrente y recurridas -Administración General del Estado y Generalidad de Cataluña-, ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA.

TERCERO. Interposición y admisión del recurso de casación.

1. La sección primera de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, en auto de 16 de enero de 2019, apreció que la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia es la siguiente:



"[...] Determinar si, tratándose de una sucesión testada, la atribución a los herederos de bienes en pleno dominio en pago de la nuda propiedad que legítimamente les corresponde, implica la existencia de una operación de consolidación del dominio sometida al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

3º) Las normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación son los artículos 51, apartado 2, y 57 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aprobado por el Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, en relación con los artículos 839 y 840 del Código Civil, aprobado por el Real Decreto de 24 de julio de 1889".

2. El procurador don Arturo Romero Ballester, en la representación ya acreditada de doña Martina, por medio de escrito presentado el 14 de marzo de 2019, interpuso recurso de casación, en el que se reitera en las normas aducidas como infringidas en su escrito de preparación, alegando que el art. 57 del RISD permite que se le asignen al cónyuge viudo unos bienes en plena propiedad y que no se gire liquidación alguna por la nuda propiedad ni, en su día, por extinción del usufructo cuando, en virtud de lo dispuesto en los arts. 839 y 840 CC, se origine la conmutación del usufructo.

En este caso, la ley que rige la sucesión *mortis causa* viene dada por la vecindad civil catalana del causante y, si bien la normativa común civil no relaciona la conmutación del usufructo con la sucesión testada o intestada, sin embargo, el Código Civil de Catalunya -CCC- circunscribe su ámbito de aplicación al ámbito de la sucesión no testamentaria.

El Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, en la sentencia impugnada, considera que las previsiones del art. 57 RISD, cuando al sujeto pasivo se le aplica la normativa civil foral catalana, "son aplicables atendiendo a las reglas de conmutación del usufructo contenidas en el CCC, que limita el ámbito de aplicación de la conmutación a las sucesiones intestadas, y no a las herencias testadas", de lo que discrepa la recurrente considerando que el referido art. 57 RISD sería de aplicación para las sucesiones tanto testadas como intestadas, lo que comporta que la atribución al cónyuge supérstite de bienes en pleno dominio en pago del usufructo que legítimamente le corresponde, únicamente puede generar una liquidación tributaria por el valor de los bienes adquiridos en plena propiedad, por lo que las liquidaciones relativas a la nuda propiedad, consolidación de dominio y permuta no serían procedentes y deben considerarse nulas.

Asimismo, sostiene que con la aceptación y posterior adjudicación de los bienes de la herencia no se producen dos negocios jurídicos sucesivos, dado que con la aceptación de la herencia y del legado solo se adquiere un derecho abstracto que se concreta cuando se produce la adjudicación de los bienes.

Considera también infringido el principio de calificación recogido en el art. 7 del RISD, entendiendo que la adjudicación de la mitad de la vivienda en pleno dominio, a cambio de liberar el resto de bienes de la herencia del usufructo que correspondía a la viuda, no constituye una permuta de derechos que provoca la extinción del usufructo y la consiguiente consolidación de dominio, sino un acto de partición de la herencia.

En último término, considera que la sentencia impugnada infringe el art. 31.1 de la CE.

CUARTO. Oposición del recurso de casación.

El abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta, emplazado como parte recurrida en este recurso de casación, presentó escrito el 10 de mayo de 2019, alegando que hay dos razones que impiden, en este caso, la aplicación del art. 57 RISD. La primera es que la ley que rige la sucesión *mortis causa* producida viene dada por la vecindad civil catalana, lo que determina la íntegra aplicación del CCC, aprobado por Ley 10/2008, que en su art. 442.5 solo permite la conmutación del usufructo universal en la sucesión intestada, siendo que aquí nos encontramos ante una sucesión testada. La segunda es que, aunque se entendiera aplicable el artículo 57 RISD, dicho precepto viene referido a los derechos legitimarios, es decir, aquellos atribuidos "ex lege", como legítima, a los herederos forzosos, supuesto diferente al analizado en el que la partición se efectúa como manifestación de voluntad de las partes, de forma que "el usufructo de la totalidad de la herencia que recibe aquella no es por determinación legal, sino por voluntad del testador con lo que la permuta del usufructo universal con determinados bienes integrantes del caudal relicto convenida entre la legataria del usufructo y los herederos universales aparece como un negocio jurídico diferenciado del de la aceptación de la herencia del causante".

En definitiva, considera que en este caso "la conmutación efectuada implica un acto traslativo del dominio nacido de la autonomía de la voluntad que conllevó una liquidación independiente a cargo de la usufructuaria por consolidación del dominio de los bienes adjudicados en pleno dominio por ITPAJD, y otra por el mismo concepto por ISD a cargo de los herederos corrigiendo la practicada en su día por los mismos que, como dice el TEARC, hubiera supuesto en puridad liquidar por el valor del pleno dominio de los bienes adquiridos y no como hizo la recurrente exclusivamente sobre el valor de los bienes adquiridos en nuda propiedad".



Termina solicitando la desestimación del recurso y la confirmación de la sentencia recurrida.

Por su parte, el abogado de la Generalidad de Cataluña presentó escrito de oposición al recurso el 16 de abril de 2019, en el que afirma que la atribución a la Sra. Sacramento de bienes en pago del usufructo universal y vitalicio que, en forma de legado, dispuso el causante de la sucesión mediante el testamento otorgado el 5 de noviembre de 2008, no lo es en pago de legítima viudal alguna, ni constituye, por tanto, una conmutación del usufructo realizada al amparo del artículo 442.5 del CCC, sino que se trata, en verdad, de una operación de permuta, como correctamente lo han entendido la Oficina Gestora y el TEARC y lo declara el TSJC en la sentencia impugnada. Además, como señala la resolución el TEAR, la aplicación del art. 57 RISD no puede alcanzar a los supuestos de sucesiones testadas, toda vez que la referida norma reglamentaria se refiere al pago de derechos legitimarios, no pudiendo clasificarse así un legado de usufructo como el que no ocupa, dispuesto en testamento.

A lo expuesto, añade que la adquisición del legado por la Sra. Sacramento se había producido en la fecha del fallecimiento del causante, sin que precisara de partición alguna, y sin necesidad de aceptación por la legataria.

Termina solicitando la desestimación del recurso.

QUINTO. Vista pública y señalamiento para deliberación, votación y fallo del recurso.

Por providencia de 22 de mayo de 2019, el recurso quedó concluso y pendiente de votación y fallo, al no haber lugar a la celebración de vista pública por advertir la Sala la innecesaridad de dicho trámite.

Asimismo, por providencia de 6 de mayo de 2020 se designó ponente a la Excm. Sra. D^a Esperanza Córdoba Castroverde y se señaló para la deliberación, votación y fallo del recurso el 21 de julio de 2020, fecha en la que tuvieron lugar dichos actos, por los medios tecnológicos disponibles por esta Sección como consecuencia de las disfunciones generadas por el COVID-19, con el resultado que se expresa a continuación.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. Objeto del presente recurso de casación.

El objeto de este recurso consiste en determinar si la sentencia examinada, pronunciada por la Sección Segunda de la Sala de este orden jurisdiccional del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, impugnada en casación por doña Martina, es o no conforme a Derecho, y, en concreto, dar respuesta a la cuestión que formula el auto de admisión, consistente en determinar si, tratándose de una sucesión testada, la atribución a los herederos de bienes en pleno dominio en pago de la nuda propiedad que legítimamente les corresponde, implica la existencia de una operación de consolidación del dominio sometida al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Con carácter previo a cualquier otra consideración, debemos hacer una breve referencia a los hechos del litigio que son relevantes para su resolución:

1. Don Santos, de vecindad civil catalana, falleció el día 18 de febrero de 2009, habiendo otorgado testamento en el que legó a su esposa, doña Sacramento, el usufructo universal y vitalicio de todos sus bienes y derechos e instituyó herederos universales por iguales partes a sus tres hijos, doña Zaida, doña Martina y don Jesús Carlos.
2. El 29 de julio siguiente, se otorgó escritura de manifestación y aceptación de herencia, adjudicando a doña Sacramento, en pago del usufructo que le correspondía por la herencia de su esposo, el pleno dominio de determinados bienes, repartiéndose sus hijos todo lo demás por iguales partes.
3. Con fecha 30 de junio de 2011, se notificó a doña Martina propuesta de liquidación por el ISD, al entender la oficina gestora que, correspondiéndole a aquélla la nuda propiedad de una tercera parte de los bienes del caudal relicto, se le habían adjudicado, sin embargo, bienes en plena propiedad, produciéndose, así, la consolidación del dominio respecto de los mismos.

Tras la presentación de alegaciones, se notificó la correspondiente liquidación, resultando confirmada la propuesta inicialmente emitida.

4. No estando conforme con dicha liquidación, doña Martina interpuso reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, registrada con el núm. NUM000, que fue desestimada en resolución de 14 de mayo de 2015, confirmando la liquidación practicada por el concepto "consolidación de dominio" por la oficina gestora.

5. Interpuesto recurso contencioso-administrativo contra la resolución del TEAR referida, fue desestimado por la sentencia de 31 de mayo de 2018 impugnada en casación.

La Sala de instancia se remite al fundamento jurídico tercero de la sentencia de 8 de febrero de 2018, de la misma Sección, "desestimatoria del recurso contencioso-administrativo 607/2015", formulado precisamente por la madre de la hoy recurrente, en la que se razona que, "existiendo una legataria del usufructo de todos los bienes de la herencia" y no resultando necesaria ninguna partición, "la adquisición del derecho real se produjo en fecha 18-2-2009, momento en el cual, los coherederos adquirieron la nuda propiedad de todos los bienes de la herencia", por lo que "cuando el 28-7-2009, decid[i]e[ro]n convertir (o conmutar) el usufructo vitalicio legado en la plena propiedad sobre determinados bienes, adquiriendo asimismo la plena propiedad de otros de los coherederos", surgió un nuevo negocio jurídico, el cual "deb[ió] tributar por el impuesto de transmisiones patrimoniales onerosas", doctrina que entiende "encuentra hoy ratificación en el libro cuarto del Código Civil de Cataluña", relativo a las sucesiones, y, en particular, en su artículo 442.5, el cual circunscribe su ámbito de aplicación a las sucesiones intestadas.

Añade la sentencia que "Por el contrario, en una sucesión testada la facultad particional de que dispone el cónyuge superviviente, que concurre a la herencia con el heredero o herederos universales queda delimitada, en la previsión del artículo 464-6 CCC, de conformidad con el cual los herederos pueden hacer la partición de común acuerdo, de la manera que crean conveniente. Supuesto este que la partición puede comportar, como ocurre en el presente caso, operaciones patrimoniales diferentes de las previstas por el testador, que habrán de tener el trato fiscal propio de la operación de que se trate".

Asimismo, señala que "No hay que olvidar que como bien señala el TEARC en su aquí impugnada resolución, el artículo 57 del Reglamento del impuesto de sucesiones y donaciones viene referido a los derechos legitimarios, es decir, a aquellos atribuidos ex lege, como son aquellos a que hacen referencia los artículos 839 y 840 del Código Civil; supuesto diferente al analizado en este caso en que la partición se efectúa como manifestación de voluntad de las partes: la cónyuge sobreviviente, instituida usufructuaria por el testador, y los hijos, instituidos herederos universales, en el cual el usufructo de la totalidad de la herencia que recibe aquella no es por determinación legal, sino por voluntad del testador. Con lo que la permuta del usufructo universal con determinados bienes integrantes del caudal relicto convenida entre la legataria del usufructo y los herederos universales aparece como un negocio jurídico diferenciado del de la aceptación de la herencia del causante". (FJ 3º).

SEGUNDO. Preceptos aplicables y que han de ser objeto de interpretación.

El artículo 3 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (en adelante LISD), establece que:

"1. Constituye el hecho imponible:

a) La adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio."

En relación al sujeto pasivo el artículo 5.a) de la LISD señala que:

"Estarán obligados al pago del impuesto a título de contribuyentes, cuando sean personas físicas:

a) En las adquisiciones "mortis causa", los causahabientes."

Este precepto determina como sujetos pasivos de la adquisición "mortis causa" a los causahabientes, es decir, a los herederos o legatarios.

Respecto a la base imponible, el apartado a) del artículo 9 del mismo texto legal recoge que:

"Constituye la base imponible del impuesto:

a) En las transmisiones "mortis causa", el valor neto de la adquisición individual de cada causahabiente, entendiéndose como tal el valor real de los bienes y derechos minorado por las cargas y deudas que fueren deducibles."

Y respecto al devengo del impuesto, el artículo 24.1 dispone que:

"En las adquisiciones por causa de muerte...el impuesto se devengará el día del fallecimiento del causante...".

Asimismo, recoge el artículo 27 de la Ley, que consagra el principio de igualdad en la partición y lleva por rúbrica *Partición y excesos de adjudicación*, que:

"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".



A su vez, los preceptos legales referidos están desarrollados en el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aprobado por Decreto Ley 1629/1991, de 8 de noviembre (BOE de 16 de noviembre), cuyo artículo 51, por lo que aquí interesa, dispone en su segundo apartado que:

"Al adquirente de la nuda propiedad se le girará una liquidación teniendo en cuenta el valor correspondiente a aquélla, minorado, en su caso, por el importe de la reducción a que tenga derecho el nudo propietario por su parentesco con el causante según las reglas del citado artículo 42 y con aplicación del tipo medio efectivo de gravamen correspondiente al valor íntegro de los bienes. A estos efectos, el tipo medio efectivo se calculará dividiendo la cuota tributaria correspondiente a una base liquidable teórica, para cuya determinación se haya tomado en cuenta el valor íntegro de los bienes, por esta misma base y multiplicando el cociente por 100, expresando el resultado con inclusión de hasta dos decimales.

Sin perjuicio de la liquidación anterior, al extinguirse el usufructo el primer nudo propietario viene obligado a pagar por este concepto sobre la base del valor atribuido al mismo en su constitución, minorado, en su caso, en el resto de la reducción a que se refiere el artículo 42 de este Reglamento cuando la misma no se hubiese agotado en la liquidación practicada por la adquisición de la nuda propiedad, y con aplicación del mismo tipo medio efectivo de gravamen a que se refiere el párrafo anterior".

Por último, el artículo 57 RISD, que la recurrente denuncia como infringido, dispone lo siguiente:

"Artículo 57. Pago de la legítima viudal con entrega de bienes en pleno dominio.

Cuando en virtud de lo dispuesto en los artículos 839 y 840 del Código Civil se hiciese pago al cónyuge sobreviviente de su haber legitimario en forma o concepto distinto del usufructo, se girará una liquidación sobre la cantidad coincidente del valor comprobado de los bienes o derechos adjudicados y el asignado al usufructo, según las reglas del artículo 49, sin que haya lugar, en consecuencia, a practicar liquidación alguna por la nuda propiedad a los herederos ni, en su día, por extinción del usufructo. Pero cuando el valor de lo adjudicado en forma distinta del usufructo fuese menor o mayor de lo que correspondería al cónyuge viudo, el exceso o diferencia se liquidará como exceso de adjudicación a cargo del heredero o herederos favorecidos en el primer caso, o del cónyuge viudo en el segundo."

Conforme a los preceptos transcritos, la liquidación del impuesto sobre sucesiones requiere atender al testamento otorgado por el causante, siendo así que en el supuesto que se examina, conforme al otorgado por don Santos el 5 de noviembre de 2008, lega a su esposa el usufructo universal y vitalicio de toda su herencia e instituye herederos universales por terceras partes entre sí a sus tres hijos.

Ahora bien, conforme a la escritura de manifestación y aceptación de herencia otorgada el 29 de julio de 2009, se adjudica a doña Sacramento, en pago del usufructo que le correspondía por la herencia de su esposo, el pleno dominio de determinados bienes -mitad indivisa de un inmueble-, y a los herederos el resto de bienes en plena propiedad, lo que supone que la partición realizada por los causahabientes, de acuerdo con el principio de la autonomía de la voluntad, no se corresponde con las disposiciones testamentarias.

La Oficina Gestora consideró que, tras la conmutación del usufructo realizada por la viuda con los herederos, se había producido una consolidación de dominio en la usufructuaria del usufructo universal que le correspondía por legado testamentario con otros bienes de la herencia en plena propiedad, lo que comportaba, respecto a los nombrados herederos, que se les practicase una liquidación por la consolidación del dominio provocada por la conmutación del usufructo con la viuda.

TERCERO. Criterio de la Sala sobre la atribución a los herederos de bienes en pleno dominio en pago de la nuda propiedad que legítimamente les corresponde.

La Sala comparte las consideraciones efectuadas por la Sala de instancia en la sentencia impugnada, por las siguientes razones.

1. Recoge la sentencia impugnada que en el impuesto sobre sucesiones y donaciones, siguiendo la tesis germanista, la adquisición de la herencia se produce en el momento del fallecimiento del causante, tal y como se desprende del artículo 24.1 LISD -"En las adquisiciones por causa de muerte... el impuesto se devengará el día del fallecimiento del causante"- y del artículo 10.2 RISD -"las adquisiciones a que se refiere la letra a) del apartado anterior (adquisiciones por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio) se entenderán realizadas el día del fallecimiento del causante, por lo que para exigir el impuesto bastará que esté probado el hecho originario de la transmisión, aunque no se hayan formalizado ni presentado a liquidación los documentos, inventarios o particiones"-.

Ello comporta que, a los efectos examinados, la adquisición del derecho de usufructo vitalicio legado a doña Zaida por su esposo con carácter universal sobre todos los bienes de la herencia, se produjo el 18 de febrero



de 2009, momento en el que los coherederos adquirieron también la nuda propiedad de todos los bienes de la herencia, adquisición que no requiere de partición alguna.

Por tanto, cuando el 28 de julio de 2009, en la escritura de manifestación y aceptación de herencia otorgada, deciden conmutar el usufructo vitalicio legado en la plena propiedad sobre determinados bienes, adquiriendo los coherederos la plena propiedad del resto de bienes, nos encontramos ante un acto traslativo de dominio que debe tributar independientemente.

En efecto, la partición realizada es expresión de la voluntad de las partes, si bien al no corresponderse con las disposiciones testamentarias, comporta la existencia de un negocio jurídico distinto del de la adquisición de la herencia.

2. Frente a ello no cabe oponer la infracción de lo dispuesto en el artículo 57 del RISD, anteriormente transcrito, que permite, a efectos fiscales, no configurar la conmutación del usufructo vitalicio por bienes en pleno dominio como un negocio jurídico nuevo, implicando, en consecuencia, la práctica de una única liquidación.

En el supuesto que se analiza, no cabe olvidar que la ley que rige la sucesión *mortis causa* producida viene dada por la vecindad civil catalana del causante, lo que determina la aplicación a la misma del Código Civil de Cataluña, aprobado por Ley 10/2008, que en su artículo 442.5 solo permite la conmutación del usufructo universal en la sucesión intestada.

En este sentido, señala la sentencia impugnada:

"Doctrina que, a su vez, encuentra hoy ratificación en el libro cuarto del Código Civil de Cataluña (CCC, en adelante), relativo a las sucesiones. En él en concreto en su artículo 442.5, la conmutación del usufructo universal queda ceñida exclusivamente a las sucesiones intestadas. Por el contrario, en una sucesión testada la facultad particional de que dispone el cónyuge superviviente, que concurre a la herencia con el heredero o herederos universales queda delimitada, en la previsión del artículo 464-6 CCC, de conformidad con el cual los herederos pueden hacer la partición de común acuerdo, de la manera que crean conveniente. Supuesto este que la partición puede comportar, como ocurre en el presente caso, operaciones patrimoniales diferentes de las previstas por el testador, que habrán de tener el trato fiscal propio de la operación de que se trate".

En consecuencia, limitándose conforme al Código Civil de Cataluña la conmutación del usufructo universal exclusivamente a las sucesiones intestadas, y encontrándonos ante una sucesión testada, la conmutación del usufructo por voluntad de las partes realizada implica, además de la tributación por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, otro negocio jurídico diferente que, en el caso de la viuda, hace que nos encontremos ante una operación de permuta que tributará en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD), y en el caso de los coherederos ante una operación de consolidación del dominio sometida al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

3. Además, aun cuando se entendiera aplicable el artículo 57 del RISD, dicho precepto viene referido a los derechos legitimarios, es decir, a aquellos atribuidos "ex lege", como legítima, a los herederos forzosos - descendientes y cónyuge-, a los que hacen referencia los artículos 839 y 840 del Código Civil; lo que difiere del supuesto examinado en que la partición, tal y como hemos reiterado, se efectúa como manifestación de voluntad de las partes, de tal forma que la cónyuge sobreviviente, legataria del usufructo universal de los bienes por el testador, y los hijos, instituidos herederos universales, llevan a cabo un negocio jurídico diferenciado del de la aceptación de la herencia del causante.

4. La aplicación en este caso de la normativa del Código Civil de Cataluña que, como hemos dicho, reduce la posibilidad de conmutación del usufructo universal a la sucesión intestada, no puede considerarse discriminatoria, ex artículo 14 CE, ni contraria al artículo 31 CE, al haberse dictado por la Comunidad Autónoma en el ámbito de sus competencias en materia de Derecho Civil, siendo patente que no se puede prescindir de su aplicación para que entre en juego el artículo 57 del RISD que, a su vez, se remite a los artículos 839 y 840 del Código Civil, aplicables a los territorios de Derecho Común.

Además, tal y como recuerda el abogado de la Generalidad de Cataluña en su escrito de oposición al recurso, ha reiterado el Tribunal Constitucional que el principio constitucional de igualdad no impone que todas las comunidades autónomas ostenten las mismas competencias ni menos aún que tengan que ejercerlas de una manera o con un contenido y unos resultados idénticos o semejantes, pues la autonomía política significa, precisamente, la capacidad de cada comunidad autónoma para decidir cuándo y cómo ejercer sus propias competencias en el marco de la Constitución y del Estatuto de Autonomía. Y si de dicho ejercicio de las competencias derivan desigualdades en la posición jurídica de los ciudadanos residentes en las distintas comunidades autónomas, no por ello resultan infringidos necesariamente los artículos mencionados, pues esos preceptos no exigen un tratamiento jurídico uniforme de todos los derechos y deberes de los



ciudadanos, lo que sería incompatible con la autonomía, sino, a lo sumo, una igualdad de las posiciones jurídicas fundamentales (STC núm. 37/1987 -FJ 10- y 150/1990 -FJ 7-, entre otras).

Asimismo, ha declarado esta Sala en sentencias de 28 de mayo de 2.008 -recurso de casación núm. 7700/2002- y 22 de enero de 2009 -recurso de casación núm. 3372/2004-, entre otras, que:

"[...] el principio de igualdad no implica en todos los casos un tratamiento legal e igual con abstracción de cualesquiera elementos diferenciados de trascendencia jurídica, pues llevado a su última consecuencia sería incompatible con el de autonomía de la imposición de exacciones y la intensidad de las cargas tributarias, y como dice el Tribunal Constitucional en Sentencia 37/1981, de 16 de noviembre, la igualdad no puede ser entendida como una rigurosa y monolítica uniformidad del ordenamiento, pues en virtud de las competencias legislativas de las Comunidades Autónomas nuestro ordenamiento tiene una estructura por obra de la cual puede ser distinta la posición jurídica de los ciudadanos en las distintas partes del territorio nacional, siempre que quede a salvo el contenido esencial de los derechos fundamentales", añadiéndose en la de 19 de julio de 1991 que "no puede sostenerse que en un Territorio Histórico sea obligado mantener ni los mismos tipos impositivos, ni las mismas bonificaciones que se conceden para el resto del Estado. Ello implicaría... convertir al legislador fiscal en un mero amanuense -mejor en un mero copista...- con lo que la autonomía proclamada desaparece y se incumple el permiso contenido en el artículo 41.2 citado (se refiere a la Ley de aprobación del Convenio Económico Estado-Navarra) que no sólo habla de mantener el régimen tributario, sino de establecerlo y de regularlo, lo que es distinto del mero mantenimiento e implica, desde luego, innovación (establecer) o modificación (regular)".(con similar doctrina, en cuanto al principio de igualdad y su relación con el principio de autonomía, SSTC, 37/1987, de 20 de marzo y 150/1990, de 4 de octubre)".

5. En último término, llama la atención, tal y como recoge la resolución del TEAR, que la autoliquidación practicada en su día por los herederos, no lo fue partiendo de la teoría de la conmutación por ellos pretendida, que hubiera supuesto liquidar por su valor la plena propiedad de los bienes adquiridos, sino que la hoy recurrente, autoliquidó exclusivamente sobre el valor de los bienes en nuda propiedad.

CUARTO. Respuesta a la cuestión interpretativa planteada en el auto de admisión.

Con las consideraciones efectuadas en los fundamentos anteriores estamos en disposición de dar respuesta a la incógnita que se nos plantea en el auto de admisión del recurso, en estos términos:

"[...] Determinar si, tratándose de una sucesión testada, la atribución a los herederos de bienes en pleno dominio en pago de la nuda propiedad que legítimamente les corresponde, implica la existencia de una operación de consolidación del dominio sometida al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones".

La respuesta a dicha cuestión debe ser que, tratándose de una sucesión testada regida, en este caso, por el Derecho Civil catalán, la atribución a los herederos de bienes en pleno dominio en pago de la nuda propiedad que legítimamente les corresponde, implica la existencia de una operación de consolidación del dominio sometida al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

QUINTO. Resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.

A la luz del anterior criterio interpretativo, la consecuencia de lo hasta aquí expuesto no puede ser otra que la desestimación del recurso de casación toda vez que el criterio de la sentencia recurrida se ajusta a la interpretación que aquí hemos reputado correcta.

SEXTO. Pronunciamiento sobre costas.

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

FALLO

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

Primero. Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico cuarto de esta sentencia .

Segundo. Declarar no haber lugar al recurso de casación interpuesto por el procurador don Arturo Romero Ballester, en nombre y representación de doña **Martina** , contra la sentencia dictada el 31 de mayo de 2018 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, en el recurso núm. 610/2015, relativo al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Tercero. No hacer imposición de las costas procesales de esta casación.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.



Así se acuerda y firma.

D. Nicolás Maurandi Guillén D. José Díaz Delgado

D. Ángel Aguallo Avilés D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís D. Jesús Cudero Blas

D. Isaac Merino Jara D^a. Esperanza Córdoba Castroverde

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por la Excm. Sra. Magistrada Ponente D^a. Esperanza Córdoba Castroverde, estando la Sala celebrando audiencia pública, lo que, como Letrada de la Administración de Justicia, certifico.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ