



Roj: **STSJ CAT 6252/2018 - ECLI:ES:Tsjcat:2018:6252**

Id Cendoj: **08019330022018100600**

Órgano: **Tribunal Superior de Justicia. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Barcelona**

Sección: **2**

Fecha: **19/07/2018**

Nº de Recurso: **605/2015**

Nº de Resolución: **613/2018**

Procedimiento: **Contencioso**

Ponente: **JORDI PALOMER BOU**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ CAT 6252/2018,**  
**ATS 5131/2019,**  
**STS 3101/2020**

## **TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUNYA**

### **SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO**

#### **SECCIÓN SEGUNDA**

Recurso ordinario (Ley 1998) nº 605/2015

Partes: Vicente

C/ TEAR Y DEPARTAMENT D'ECONOMIA I CONEIXEMENT

#### **SENTENCIA nº 613**

**Ilmos. Sres. Magistrados:**

**Don Jordi Palomer Bou**

**Doña Montserrat Figuera Lluch**

**Doña Virginia de Francisco Ramos**

En la ciudad de Barcelona, a diecinueve de julio de dos mil dieciocho.

**VISTO POR LA SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUNYA (SECCION SEGUNDA)**, constituida para la resolución de este recurso, ha pronunciado en el nombre del Rey, la siguientes sentencia en el recurso contencioso-administrativo nº 605/2015, interpuesto por Vicente, representado por el Procurador de los Tribunales JAVIER MUNDET SALAVERRIA y asistido de Letrado, contra el TEAR representado y defendido por el ABOGADO DEL ESTADO, y contra el DEPARTAMENT D'ECONOMIA I CONEIXEMENT, representado y defendido por el LETRADO DE LA GENERALITAT.

Ha sido Ponente el Ilmo. Sr. Magistrado D. Jordi Palomer Bou, quien expresa el parecer de la SALA.

#### **ANTECEDENTES DE HECHO**

**PRIMERO.-** Por la representación de la parte actora, se interpuso recurso contencioso-administrativo contra 14-5-15 que desestima la reclamación económico-administrativa nº NUM000 interpuesta contra acuerdo del Departament d'Economia i Finances por el concepto de Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, liquidación nº NUM001.

**SEGUNDO.-** Acordada la incoación de los presentes autos, se les dio el cauce procesal previsto por la Ley de esta Jurisdicción, habiendo despachado las partes, llegado su momento y por su orden, los trámites



conferidos de demanda y contestación; en cuyos escritos respectivos en virtud de los hechos y fundamentos de derechos que constan en ellos, suplicaron respectivamente la anulación de los actos objeto del recurso y la desestimación de éste, en los términos que aparecen en los mismos.

**TERCERO.**- Se continuó el proceso por el trámite de conclusiones sucintas que evacuaron las partes a tenor de los escritos que obran en autos y, finalmente se señaló día y hora para votación y fallo que tuvo lugar el 17-7-2018.

**CUARTO.**- En la sustanciación del presente procedimiento se han observado y cumplido las prescripciones legales.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO.**- Por D. JAVIER MUNDET SALAVERRÍA, Procurador de los Tribunales, en nombre y representación de D. Vicente, se ha interpuesto recurso contencioso administrativo contra la Resolución de 14 de mayo de 2015, del TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE CATALUÑA (TEARC), por la que se desestimó la reclamación económico-administrativa nº NUM000 que presentó contra la liquidación dictada por la Agencia Tributaria de Cataluña (ATC), en relación al Impuesto de Sucesiones y Donaciones (ISD), por importe de 10.361,26 €.

**SEGUNDO.**- La actora en la demanda presentada, afirma que los herederos se limitaron a efectuar las operaciones particionales de la herencia de acuerdo con lo previsto en el artículo 464-6 de la Llei 10/2008, de 10 de julio. Considera que no se produjeron dos negocios jurídicos sucesivos con la aceptación y posterior adjudicación de los bienes de la herencia, por lo que no se darían dos hechos imposables sucesivos, y termina diciendo que con la aceptación de la herencia y del legado sólo se adquiere un derecho abstracto, que se concreta cuando se produce la adjudicación de los bienes. Afirma que la adjudicación de la mitad de la vivienda en pleno dominio, a cambio de liberar el resto de los 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 del dominio, sino un acto de partición de la herencia. Afirma asimismo que tras la partición efectuada no existió ningún tipo de exceso de adjudicación que pudiera ser gravado por el impuesto sobre transmisiones patrimoniales onerosas pues considera que "cada heredero se adjudica la parte que le corresponde". Considera que no puede resultar de peor condición el heredero testamentario que el heredero intestado, y con cita del artículo 57 del Reglamento del Impuesto de Sucesiones, concluye que no puede configurarse la conmutación como un negocio jurídico nuevo.

La ABOGACÍA DEL ESTADO, defiende la legalidad de la Resolución impugnada, a partir de la existencia de una disociación de actos desde una perspectiva fiscal, considerando que la adjudicación de bienes en plena propiedad, dada su calidad de usufructuaria, supone una permuta con los herederos de naturaleza onerosa a efectos impositivos. Considera que el artículo 442.5 de la Ley 10/2008, del Libro Cuarto del Código Civil catalán, solo es aplicable a las sucesiones intestadas, mientras que en el caso de autos habría tenido lugar un negocio jurídico nuevo sujeto al impuesto de transmisiones patrimoniales.

Por último el ADVOCAT DE LA GENERALITAT DE CATALUNYA, defiende que la consolidación del pleno dominio de la finca constituye una operación de disposición de las partes sujeta a transmisiones patrimoniales onerosas, pues tiene la naturaleza de permuta. Considera aplicable el artículo 442.5 del Libro cuarto del Código Civil de Catalunya únicamente a las sucesiones intestadas al basarse en razones de protección del cónyuge superviviente. Afirma que las nuevas operaciones particionales diferentes de las establecidas por el causante, tienen que tener el trato fiscal propio de la operación de que se trate. Y finalmente recuerda que las previsiones del artículo 57 del Reglamento del impuesto de sucesiones son aplicables únicamente a la sucesión intestada.

**TERCERO.**- En fecha 28 de julio de 2009, la actora y sus hijos, D<sup>a</sup>. Zaira, D<sup>a</sup> Aurora y D. Vicente, firmaron una escritura pública de manifestación y aceptación de la herencia testada de su difunto marido y padre respectivamente D. Celestino. El causante, mediante testamento abierto autorizado por el mismo Notario ante el que se firmó la escritura a que nos referimos, legó el usufructo universal y vitalicio de toda su herencia, con relevación de las obligaciones de formar inventario y prestar fianza a su esposa Zaira, e instituyó herederos universales y libres a sus hijos Zaira, Aurora y Vicente por terceras e iguales partes.

A partir de lo anterior valorando el legado de la actora en la cantidad de 276.422'41 €, los herederos y la legataria acordaron satisfacer el derecho de ésta mediante la adjudicación en pleno dominio de determinados bienes integrantes de la herencia, adjudicando los restantes a los herederos, también en pleno dominio.

La anterior operación, es la que al gravarse con el impuesto sobre transmisiones patrimoniales onerosas motiva el presente recurso contencioso administrativo.

Varias son las circunstancias que nos llevan a la desestimación del recurso.

En primer lugar la parte actora parte de dos premisas erróneas. La primera se evidencia con toda claridad en la pag 8 de su demanda cuando afirma que "en ningún momento se desprende de la escritura de aceptación y partición de herencia que la cónyuge y viuda y los herederos recibieran los bienes de la herencia en usufructo y nuda propiedad respectivamente, y posteriormente se adjudicaran los mismos en plena propiedad extinguiendo el usufructo y produciéndose la consolidación de dominio. Lo que se desprende de la escritura es que primero aceptan la herencia y después se adjudican una serie de bienes en plena propiedad haciendo uso de su derecho a la partición de la herencia". Ello evidencia una concepción civilista de la cuestión que no es la que resulta de nuestra legislación tributaria.

En efecto, tal y como expone la STS de 31-3-2004 (rec 15/2003),

"Frente a la tesis romanista del Código Civil, de que, según los artículos 989, 991 y 1006, no existe transmisión hereditaria hasta la aceptación de la herencia, el criterio seguido por las normas fiscales es (optando por el sistema germánico previsto en los artículos 440, 647 y 661 del CC) el de que la transmisión se produce por el mero hecho del fallecimiento del causante (queriéndose, así, incentivar la presentación de documentos relativos a la herencia, aunque todavía no se hubiera decidido, con la aceptación o no de la misma, si se va a ser o no, definitivamente, heredero), tal como ha quedado reflejado en el artículo 24.1 de la Ley 29/1987 ("En las adquisiciones por causa de muerte ..., el impuesto se devengará el día del fallecimiento del causante ...").

b.- Tal declaración legal impide al RD 1629/1991, Reglamento ejecutivo de la Ley, establecer, en principio, otro momento distinto de devengo.

Y, en esa línea, su artículo 10.2, relativo al hecho imponible, dispone que "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". También su artículo 75, para el supuesto de herederos desconocidos, ordena a la representación del causante la presentación de los documentos para la liquidación, previéndose una exacción provisional con el coeficiente más alto, sin perjuicio de la devolución que proceda (solución que evidencia el rigor fiscal de la legislación del Impuesto sobre Sucesiones). Y, por tanto, se está en la línea del artículo 36 de la LGT, donde se dispone que la posición del sujeto pasivo y los demás elementos de la obligación tributaria no podrán ser alterados por actos o convenios de los particulares, sin perjuicio de sus consecuencias jurídico privadas."

Por tanto, en nuestro caso, y con mayor motivo, existiendo una legataria del usufructo de todos los bienes de la herencia, lo que no precisa de partición alguna, 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 ello, cuando el 28-7-2009, deciden convertir (o conmutar) el usufructo vitalicio legado en la plena propiedad sobre determinados bienes, adquiriendo asimismo la plena propiedad de otros los coherederos, nos encontrábamos ante otro negocio jurídico que, como apreció la ATC y confirmó posteriormente el TEARC, debía tributar por el impuesto de transmisiones patrimoniales onerosas.

El segundo error en que incurre la demanda es considerar aplicable al caso el artículo 442-5 del Llibre quart del Codi Civil de Catalunya, precepto relativo a la conmutación del usufructo, pero que circunscribe su ámbito de aplicación a la sucesión intestada en el que no existe una última voluntad manifestada, y en nuestro caso plasmada en un documento público, del causante. En términos parecidos el artículo 57 del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprobó el Reglamento del Impuesto sobre sucesiones y donaciones.

No puede pretender la parte una aplicación analógica de tales previsiones al caso que nos ocupa pues conformando una auténtica exención del tributo por no realización del hecho imponible, la prohibición de analogía establecida en el artículo 14LGT, impide su apreciación.

Finalmente, ninguna confiscatoriedad existe o puede existir contraria al artículo 31.1 de la Constitución, cuando lo gravado son dos hechos imposables diferentes, producidos en dos momentos distintos, y con dos tributos diferentes.

Por todo ello, el presente recurso debe ser desestimado.

**CUARTO.-** En cuanto a las costas, el artículo 139 LJCA establece que en primera o única instancia el órgano jurisdiccional al dictar sentencia o al resolver por auto los recursos o incidentes que ante el mismo se promovieren, impondrá las costas a la parte que haya visto rechazadas todas sus pretensiones, salvo que



aprecie y así lo razone, que el caso presentaba serias dudas de hecho o de derecho, lo que no concurre en el caso que nos ocupa.

Vistos los artículos citados y demás de general y pertinente aplicación, en nombre de Su Majestad el Rey,

## FALLAMOS

**1º.- DESESTIMAR** el recurso contencioso administrativo interpuesto por D. Vicente , contra la Resolución de 14 de mayo de 2015, del TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE CATALUÑA , por la que se desestimó la reclamación económico-administrativa nº NUM000 que presentó contra la liquidación dictada por la Agencia Tributaria de Cataluña (ATC), en relación al Impuesto de Sucesiones y Donaciones (ISD), por importe de 10.361,26 €.

**2º.- IMPONER** a la parte actora las costas del presente procedimiento.

Notifíquese la presente Sentencia a las partes en la forma prevenida por la Ley, haciéndoles saber que contra la misma cabe recurso de casación a preparar ante esta Sala dentro de los treinta días siguientes a su notificación.

Conforme a lo dispuesto en el Reglamento (EU) 2016/679 del Parlamento Europeo y del Consejo de 27 de abril de 2016 relativo a la protección de las personas físicas en lo que respecta al tratamiento de datos personales y a la libre circulación de estos datos, en la Ley Orgánica 15/1999, de 13 de diciembre, de Protección de Datos de Carácter Personal, a la que remite el art. 236 bis de la ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial, y en el real Decreto 1720/2007 por el que se aprueba el Reglamento de desarrollo de la LOPD, hago saber a las partes que sus datos personales han sido incorporados al fichero de asuntos de esta Oficina judicial, donde se conservarán con carácter confidencial y únicamente para el cumplimiento de la labor que tiene encomendada y bajo la salvaguarda y la responsabilidad de la misma y en donde serán tratados con la máxima diligencia.

Así por esta nuestra Sentencia, de la que se unirá certificación al presente procedimiento, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

**PUBLICACIÓN.-** Leída y publicada ha sido la anterior Sentencia por Don Jordi Palomer Bou, Magistrado Ponente, estando la Sala celebrando audiencia pública, de lo que, como Letrada de la Administración de Justicia, certifico.