



Roj: **STS 2717/2020 - ECLI:ES:TS:2020:2717**

Id Cendoj: **28079130022020100400**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **22/07/2020**

Nº de Recurso: **3947/2018**

Nº de Resolución: **1078/2020**

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

Ponente: **JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ CAT 2158/2018,**
ATS 157/2019,
STS 2717/2020

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.078/2020

Fecha de sentencia: 22/07/2020

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 3947/2018

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 21/07/2020

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

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

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

Transcrito por: CAR

Nota:

R. CASACION núm.: 3947/2018

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

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

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1078/2020

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. Nicolás Maurandi Guillén, presidente

D. José Díaz Delgado



D. Ángel Aguallo Avilés

D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Jesús Cudero Blas

D. Isaac Merino Jara

D^a. Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 22 de julio de 2020.

Esta Sala ha visto en su Sección Segunda, constituida por los Excmos. Sres. Magistrados indicados al margen, el recurso de casación n.º 3947/2018, interpuesto por D^a. Piedad, representada por el procurador de los Tribunales D^o. Arturo Romero Ballester, bajo la dirección letrada de D^o. José María Rebollo Blasco, contra sentencia n.º 93, de 8 de febrero de 2018, dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, recaída en el recurso n.º 607/2015, contra acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, de 14 de mayo de 2015, desestimatorio de la reclamación económico administrativa contra la liquidación dictada por la Agencia Tributaria de Cataluña, en concepto de Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, por importe de 15.314,48 € incluyendo intereses.

Ha comparecido en el recurso de casación como parte recurrida la Generalidad de Cataluña, representada y asistida por el Letrado de sus Servicios Jurídicos.

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

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Resolución recurrida en casación.

En el procedimiento ordinario n.º 607/2015, seguido en la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, con fecha 8 de febrero de 2018, se dictó sentencia, cuya parte dispositiva es del tenor literal siguiente: "1º.- DESESTIMAR el recurso contencioso administrativo interpuesto por D^a. Piedad, 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 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 15.314'48€, incluyendo intereses. 2º.- IMPONER a la parte actora las costas del presente procedimiento".

SEGUNDO.- Preparación del recurso de casación.

Notificada dicha sentencia a las partes, por la representación procesal de D^a. Piedad, se presentó escrito con fecha 6 de abril de 2018, ante la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, preparando recurso de casación, y la Sala, por providencia de 10 de mayo de 2018, tuvo por preparado el recurso de casación, con emplazamiento de las partes ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, habiendo comparecido, dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA, como parte recurrente D^a. Piedad, representada por el procurador de los Tribunales D^o. Arturo Romero Ballester, bajo la dirección letrada de D^o. José María Rebollo Blasco, y como parte recurrida Generalidad de Cataluña, representada y asistida por el Letrado de sus Servicios Jurídicos.

TERCERO.- Admisión del recurso.

Recibidas las actuaciones en este Tribunal, la Sección Primera de esta Sala acordó, por auto de 16 de enero de 2019, la admisión del recurso de casación, en el que aprecia que concurren en este recurso de casación las circunstancias de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia previstas en los apartados 3.a) y 2.c) del artículo 88 de la Ley 29/1998, de 13 de Julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, precisando que:

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

Determinar si, tratándose de una sucesión testada, la atribución al cónyuge supérstite de bienes en pleno dominio en pago del usufructo que legítimamente le corresponde, implica la existencia de una operación de permuta sometida a la modalidad transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.



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" .

CUARTO.- Interposición del recurso de casación y oposición.

Recibidas las actuaciones en esta Sección Segunda, el procurador Dº. Tribunales Dº. Arturo Romero Ballester, en nombre y representación de Dª. Piedad , por medio de escrito presentado el 12 de marzo de 2019, interpuso recurso de casación, en el que expuso que las normas infringidas por la sentencia impugnada son:

- 1) Los artículos 1068 y siguientes del Código Civil, aprobado por el Real Decreto de 24 de julio de 1889 (CC).
- 2) 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 (RISD).
- 3) 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 (TRLITPAJD).
- 4) Los artículos 14 y 31 de la Constitución Española (CE).

La recurrente manifiesta en primer lugar que el testamento del causante disponía legar a su esposa el usufructo universal y vitalicio de toda su herencia e instituir herederos universales y libres a sus tres hijos; no obstante, las partes acordaron hacer valer su derecho a la partición de la herencia, de conformidad con las reglas particionales, y satisfacer el derecho de usufructo del cónyuge supérstite mediante la adjudicación en pleno dominio de determinados bienes integrantes de la herencia, adjudicándose los restantes a los herederos, también en pleno dominio, y reseña que con dicha partición no se produjo exceso de adjudicación, por lo que no se debe tributar por ITPyADJ. Sostiene que con la aceptación y posterior adjudicación de los bienes de la herencia, no se producen dos negocios jurídicos sucesivos, por lo que en consecuencia no se dan dos hechos imponible. Asimismo, manifiesta 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 provoque la extinción del usufructo y la consiguiente consolidación del dominio, sino un acto de partición de la herencia. Y ello con independencia de que la sucesión sea testada o intestada, debiendo regir en todo caso lo dispuesto en el artículo 57 del RISD, aún cuando le sea de aplicación al sujeto pasivo la normativa civil propia de Cataluña, porque no permitir su aplicación -por remitirse a normativa de territorio común-, produciría un perjuicio territorial que iría en contra del derecho fundamental de la igualdad ante la Ley que proclama la Constitución Española . Así pues, la realidad de los hechos (el negocio jurídico por el que se han recibido los bienes) determina que no se han producido dos hechos imponible -aceptación y posterior permuta-, sino un único hecho imponible -la aceptación de herencia mediante una conmutación del derecho de usufructo viudal-, por lo que no procede la práctica de las liquidaciones por el concepto de TPO en los términos previstos en el art. 7.1.A) del TRLITPAJD; a mayor abundamiento, al no existir exceso de adjudicación no se debe tributar por el ITPyAJD.

Tras las anteriores alegaciones, la parte recurrente terminó suplicando a la Sala que "dicte sentencia por la que, casando y anulando la sentencia recurrida, se estime plenamente este recurso en los términos interesados".

Por su parte, el Letrado de los Servicios Jurídicos de la Generalidad de Cataluña, por escrito presentado con fecha 11 de abril de 2019, formuló oposición al recurso de casación manifestado que, contrariamente a lo afirmado por la recurrente, la sentencia recurrida no incurre en infracción alguna del ordenamiento jurídico y es plenamente conforme a derecho. Así, de conformidad con la sentencia de instancia, cuando la sucesión se rija por el derecho civil de Cataluña (como es el presente caso), las previsiones del artículo 57 del RISD sólo son aplicables atendiendo a las reglas de conmutación del usufructo contenidas en el Código Civil de Cataluña, el cual limita el ámbito de aplicación de la conmutación a las sucesiones intestadas y no a las herencias testadas, como así lo indica el artículo 442.5 de la Ley 10/2008, del Libro Cuarto del Código Civil de Cataluña (en adelante, CCC) .Las previsiones del artículo 57 del RISD son de aplicación al pago de la legítima viudal. A diferencia del usufructo otorgado al viudo en el artículo 834 del Código Civil, que tiene carácter de legítima 442.3 del CCC establece en favor del cónyuge viudo o el conviviente en pareja estable superviviente, para el caso en que concurra a la sucesión con hijos del causante o descendientes de estos, no tiene naturaleza de legítima, sino que se trata de un derecho *ex lege* que, exclusivamente para el supuesto de sucesión intestada, establece el derecho civil catalán en favor del cónyuge supérstite y señala que dicho precepto está integrado en el capítulo segundo del título IV del CCC, dedicado a la sucesión intestada. Así pues, la atribución a la Sra. Piedad de bienes en pago del usufructo universal y vitalicio que, en forma de legado, dispuso el causante, 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 habían entendido la Oficina Gestora y el TEARC, y la Sala en la sentencia recurrida. Como bien concluía la resolución del TEARC, la aplicación del artículo 57 del RISD, que permite, a efectos fiscales, no configurar la conmutación como un negocio jurídico nuevo y que, en consecuencia, implica la práctica de una nueva liquidación, no puede alcanzar a los supuestos de sucesiones testadas, en atención a que la norma reglamentaria del impuesto se refiere al pago de derechos legitimarios, no pudiendo calificarse de tal naturaleza el caso de un legado de usufructo como el que nos ocupa, dispuesto en testamento.

Y, en cuanto al principio de igualdad (art. 14 y 31.1 CE) que la recurrente considera infringido, para rechazar tal aseveración recuerda la reiterada jurisprudencia del TC (STC N.º. 37/1987 y 150/1990, entre otras).

Tras las anteriores alegaciones, el Letrado de los Servicios Jurídicos de la Generalidad de Cataluña terminó suplicando a la Sala "dicte sentencia por la que fije los criterios interpretativos en respuesta a las cuestiones suscitadas en el auto de admisión de conformidad con las alegaciones de esta parte, desestime íntegramente el presente recurso de casación y confirme la sentencia de instancia; con imposición de las costas a la parte recurrente".

QUINTO . - *Señalamiento para deliberación del recurso.*

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

Llegado su turno, se señaló para deliberación, votación y fallo el 21 de julio de 2020, fecha en la que tuvo lugar el acto.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- *Objeto del presente recurso de casación.*

Es objeto del presente recurso de casación la sentencia de 8 de febrero de 2018, de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, recurso 607/2015, desestimatoria del recurso contencioso administrativo dirigido contra resolución de 14 de mayo de 2015 del TEAR de Cataluña, que a su vez desestimó la reclamación económico-administrativa contra la liquidación por importe de 15.314,48€, incluyendo intereses.

En lo que ahora interesa, debe hacerse relación de los hechos tenidos en cuenta para la resolución del recurso contencioso administrativo. Consta que Don Calixto falleció el día 18 de febrero de 2009, habiendo otorgado testamento en el que legó a su esposa, doña Piedad , el usufructo universal y vitalicio de todos sus bienes y derechos e instituyó herederos universales por iguales partes a sus tres hijos, doña Aida , doña Carolina y don Emiliano . El 29 de julio siguiente, se otorgó escritura de manifestación y aceptación de herencia, adjudicando a doña Piedad , en pago del usufructo que le correspondía por la herencia de su esposo, el pleno dominio de la mitad indivisa de determinado inmueble. Con fecha 30 de junio de 2011, se notificó a doña Piedad propuesta de liquidación por el ITPAJD, modalidad transmisiones patrimoniales onerosas, al entender la oficina gestora que, correspondiéndole a aquélla el usufructo universal y vitalicio de la herencia de su esposo, se le adjudicaron, sin embargo, bienes en plena propiedad, desprendiéndose de tal adjudicación la existencia de una permuta con los herederos. El 20 de octubre de 2011 se notificó la correspondiente liquidación, resultando confirmada la propuesta inicialmente emitida.

La resolución del TEAR de Cataluña impugnada consideró que "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". Considera que el art. 57 RISD no permite "configurar la conmutación como un negocio jurídico nuevo", generando, por tanto, "la práctica de una única liquidación", lo que, sin embargo, no considera que afecte a las sucesiones testadas, pues "la norma reglamentaria se refiere al pago de derechos legitimarios, es decir, conferidos ex lege".

La Sala de instancia en la sentencia recurrida consideró 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". En cuanto a la aplicación al caso del " artículo 442-5 del Libro quart del Codi Civil de Catalunya, precepto relativo a la conmutación del usufructo" considera que la demandante



parte de una premisa errónea, cual es la de considerarlo aplicable al caso, cuando tal precepto "circunscribe su ámbito de aplicación a la sucesión intestada en el que no existe una última voluntad manifestada", como aquí acontece, "plasmada en un documento público, del causante".

Por auto de 16 de enero de 2019 de la Sección Primera de esta Sala se consideró que la cuestión que presentaba interés casacional objetivo consistía en "Determinar si, tratándose de una sucesión testada, la atribución al cónyuge superviviente de bienes en pleno dominio en pago del usufructo que legítimamente le corresponde, implica la existencia de una operación de permuta sometida a la modalidad transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados", e identificó como normas objeto de interpretación 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.

SEGUNDO.- *Antecedentes del caso y fijación de doctrina aplicable al presente caso.*

Sobre la cuestión que nos ocupa, si bien referida a herederos, de la sucesión a la que nos referimos, e hijos de la recurrente, y atinente al impuesto sobre sucesiones y donaciones, se ha pronunciado este Tribunal en sentencias de 23 de julio de 2020 en los recursos 7380/2018 y 2391/2019, pasando la resolución de la presente controversia por reiterar lo dicho en dichas sentencias.

Se pone de manifiesto en las mismas que conforme al testamento otorgado por el causante, se legó a la recurrente en este recurso de casación el usufructo universal y vitalicio de toda su herencia e instituye herederos universales por terceras partes entre sí a sus tres hijos. Conforme a la escritura de manifestación y aceptación de herencia otorgada el 29 de julio de 2009, se adjudica a Dña. Piedad, 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.

En el caso que nos ocupa la Oficina Gestora liquidó por ITPAJD, modalidad transmisiones patrimoniales onerosas, al entender que, correspondiéndole a la viuda el usufructo universal y vitalicio de la herencia de su esposo, se le adjudicaron, sin embargo, bienes en plena propiedad, desprendiéndose de tal adjudicación la existencia de una permuta con los herederos.

En los referidos recursos de casación este Tribunal dijo lo siguiente:

"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 Dña. Piedad 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 y que, en consecuencia, implica 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 testada.

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. Pero es que, además, aún 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 CCAA en el ámbito de sus competencias en materia de Derecho Civil, siendo obvio 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".

Todo lo cual conlleva que la respuesta que debe darse a la cuestión con interés casacional objetivo deba ser que al tratarse de una sucesión testada, la atribución al cónyuge superviviente de bienes en pleno dominio en pago del usufructo que legítimamente le corresponde, implica la existencia de una operación de permuta sometida a la modalidad transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Por lo que procede la desestimación del recurso de casación.

TERCERO.- 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 segundo de esta sentencia .

Segundo. Declarar no haber lugar al recurso de casación 3947/2018, contra la sentencia dictada el 8 de febrero de 2018 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, en el recurso núm. 607/2015, relativo al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales.

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

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

Así se acuerda y firma.

Nicolás Maurandi Guillén José Díaz Delgado

Ángel Aguallo Avilés José Antonio Montero Fernández

Francisco José Navarro Sanchís Jesús Cudero Blas

Isaac Merino Jara Esperanza Córdoba Castroverde

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