



Roj: STSJ AND 13376/2015 - ECLI:ES:TSJAND:2015:13376

Id Cendoj: 18087330022015100724

Órgano: Tribunal Superior de Justicia. Sala de lo Contencioso

Sede: Granada

Sección: 2

Fecha: 23/12/2015

Nº de Recurso: 767/2010

Nº de Resolución: 2369/2015

Procedimiento: CONTENCIOSO

Ponente: JOSE ANTONIO SANTANDREU MONTERO

Tipo de Resolución: Sentencia

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ANDALUCÍA

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN SEGUNDA

RECURSOS NÚMEROS: 767,770 Y 772/2010

SENTENCIA NÚM. 2369 DE 2015

Ilmo. Sr. Presidente:

D. Rafael Toledano Cantero

Ilmos. Sres. Magistrados

D. José Antonio Santandreu Montero

D. Federico Lázaro Guil

D<sup>a</sup>. María Torres Donaire

En la ciudad de Granada, a veintitrés de diciembre de dos mil quince. Ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, con sede en Granada, se han tramitado los recursos acumulados números **767, 770 y 772/2010** seguidos a instancia de **doña Asunción , doña Dulce y don Santos** , que comparecen representadas por la Procuradora de los Tribunales doña Sonia Escamilla Sevilla y asistidas de Letrado, interviniendo como parte demandada la **ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO, TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE ANDALUCÍA (SALA DE GRANADA)** , en cuya representación y defensa interviene el Sr. Abogado del Estado y como parte codemandada la **ADMINISTRACIÓN DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE ANDALUCÍA, CONSEJERÍA DE ECONOMÍA Y HACIENDA DE LA JUNTA DE ANDALUCÍA** , que comparece representada por el Sr. Letrado de la Junta de Andalucía. La cuantía del recurso es inferior a 150.000 euros.

#### ANTECEDENTES DE HECHO

**PRIMERO.-** Se interpusieron los recursos contra las Resoluciones del Tribunal Económico Administrativo Regional de Andalucía (Sala de Granada), identificadas en el primer fundamento jurídico. Se admitieron a trámite, se acordó la acumulación de los recursos y reclamar los expedientes administrativos, siendo remitidos por la Administración demandada.

**SEGUNDO.-** En su escrito de demanda, la parte actora expuso cuantos hechos y fundamentos de derecho consideró de aplicación y terminó por solicitar se dictase sentencia estimando el recurso y dejando sin efecto la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Andalucía objeto del recurso.



**TERCERO.-** En su escrito de contestación a la demanda, la Administración demandada se opuso a las pretensiones de la parte actora, y, tras exponer cuantos hechos y fundamentos de derecho consideró de aplicación, solicitó se dictase sentencia en la que se desestimara el recurso y se confirmaran íntegramente los actos impugnados. Pretensión que hizo suya la parte codemandada.

**CUARTO.-** No habiéndose solicitado el recibimiento a prueba ni la celebración de vista pública o el trámite de conclusiones escritas, quedaron las actuaciones pendientes del dictado de la resolución procedente.

**QUINTO.-** Se señaló para deliberación, votación y fallo del presente recurso el día y hora señalado en autos, en que efectivamente tuvo lugar, habiéndose observado las prescripciones legales en la tramitación del mismo y actuando como Magistrado Ponente don José Antonio Santandreu Montero.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO.-** Se interpone el presente recurso contencioso-administrativo contra las resoluciones del Tribunal Económico Administrativo Regional de Andalucía (Sala de Granada), de fecha 29 de enero de 2010, dictadas en los expedientes números NUM000 , NUM001 y NUM002 que desestimaron las reclamaciones económico-administrativas interpuestas contra las liquidaciones números NUM003 , NUM004 y NUM005 que le giró la Delegación de Almería de la Consejería de Economía y Hacienda de la Junta de Andalucía por el Impuesto sobre Sucesiones devengado como consecuencia del fallecimiento de don Jesús Carlos ocurrido el 27 de octubre de 2004.

**SEGUNDO.-** En la escritura de herencia de 29 de marzo de 2005, comparecen doña Asunción , viuda del causante, y sus hijos doña Dulce y don Antonio , en calidad de herederos ,y acuerdan la liquidación de la sociedad conyugal que existió entre el causante y su viuda, y aceptar la herencia dejada por el extinto y en pago de los respectivos derechos hereditarios y de la disolución de la sociedad económica conyugal de gananciales, se adjudican los siguientes bienes: a doña Asunción , en pago de su haber en la sociedad de gananciales: las fincas que se describían en pleno dominio, participaciones sociales y dinero en metálico, y en pago del usufructo universal y vitalicio fondos de inversión, dinero en metálico y participaciones sociales. Además doña Asunción hace constar que la finca descrita como número NUM006 ha sido vivienda habitual y pide la bonificación fiscal del Real Decreto Ley 7/1996, de 7 de junio. Sus hijos, doña Dulce y don Antonio reciben el pleno dominio de los bienes inmuebles que se indicaban, así como dinero en metálico y participaciones sociales.

Quedaría incompleta la anterior reseña si no añadiéramos que el 14 de febrero de 2002, el fallecido otorgó testamento abierto en el que en su disposición cuarta lega a su cónyuge el usufructo universal y vitalicio de la herencia relevándola de las obligaciones de hacer inventario y prestar fianza ...., y en la disposición tercera instituyó herederos a sus dos citados hijos en el remanente de todos sus bienes, créditos, derechos y acciones, tanto presentes y futuros, a la vez que les atribuía los bienes que se enumeraban. Es decir que según esa disposición testamentaria el fallecido legaba a su cónyuge supérstite el usufructo universal y vitalicio y en la escritura de adjudicación de la herencia los comparecientes, la viuda y sus dos hijos, acuerdan que en pago de ese usufructo universal y vitalicio perciba el dinero en metálico, los fondos de inversión y las participaciones sociales que se indicaban.

**TERCERO.-** Así las cosas, lo que hay que dilucidar en las presentes actuaciones es la forma en que se liquida la herencia, más que en la manera en que se adjudican los bienes que la integran. En principio es claro, a criterio de la Sala, que la disposición testamentaria legaba al cónyuge sobreviviente el usufructo universal y vitalicio, cuando su parte en el haber hereditario en cuanto legitimaria se circunscribe, concurriendo con descendientes como así ocurre en el caso de autos, al usufructo del tercio de mejora, artículo 834 del Código Civil . Es decir que la llamada a la herencia se hace en un concepto de legataria y en una porción distinta y mayor que la que le correspondería como legitimaria.

Con esta base hemos de determinar la forma en que ha de liquidarse esa herencia , más allá de la forma en que se le hubiera satisfecho el importe del legado del usufructo universal y vitalicio. No obstante la parte recurrente aduce en apoyo de su pretensión que del contenido de la escritura es evidente, a criterio de la Sala, que no se llegó a recibir ningún bien en usufructo, sino que tanto la cónyuge como sus hijos recibieron en pleno dominio bienes inmuebles, metálico, participaciones sociales y fondos de inversión.

**CUARTO.-** La lectura detenida de lo obrante en las actuaciones nos enseña que en las declaraciones que presentaron la viuda y los dos hijos del fallecido, la base imponible que cada uno de ellos, es igual a la del expediente de la comprobación de valores y lo mismo la base liquidable de los dos hijos, en tanto que la de la viuda es superior la determinada por la Administración . La diferencia respecto de la viuda estriba en que la Administración no le acepta la reducción que pretendía de 82.456,87 euros, porque la vivienda que fue habitual



la recibe no por herencia sino como consecuencia de la disolución de la sociedad de gananciales como por otro lado de manera meridiana revela la escritura pública de 29 de marzo de 2005, de ahí que en ese aspecto no queda atender la alegación de la parte recurrente.

Y ya entrando en el análisis de la motivación de la liquidación, la Sala entiende que la liquidación que le gira la Administración le aplica el artículo 56 .1 del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre , por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y lo hace - según razona y expone en la liquidación- porque en el caso de que al cónyuge supérstite se le legue el usufructo universal y vitalicio de la herencia y se instituyan herederos por partes iguales a todos los hijos, aunque en el cuaderno particional resulte que todos los causahabientes, incluido la esposa del difunto, convienen en adjudicar a la viuda en pleno dominio distintos bienes en pago de la valoración de su usufructo vitalicio , en ese caso habrá de liquidarse en función de las disposiciones testamentarias, y por tanto procede a liquidar el usufructo legado al cónyuge sobreviviente y a los hijos por la nuda propiedad y al tipo medio de gravamen, según el valor íntegro de los bienes.

**QUINTO.-** Es cierto, a criterio de la Sala, que la esposa del causante no recibió el usufructo universal y vitalicio que le legó su marido y que se fijaba en el testamento, sino que dicho usufructo, en la partición efectuada de común acuerdo, se sustituyó en la forma prevista en el art. 839 CC , habiendo recibido, tanto la cónyuge del causante como sus hijos, sus respectivos haberes hereditarios en bienes adjudicados en pleno dominio. En efecto consta en las actuaciones, como ya hemos reseñado, que conforme al testamento del causante y la posterior escritura de aceptación y partición de la herencia, a la esposa del causante éste le legó el usufructo universal y vitalicio de su herencia, instituyendo herederos a sus dos hijos en partes iguales.

También consta debidamente acreditado en autos que en la escritura de aceptación y partición de herencia, los tres interesados en la sucesión, la cónyuge supérstite y ambos hijos del causante, de común acuerdo decidieron hacer uso de la facultad que les concede el art. 839 CC (" Los herederos podrán satisfacer al cónyuge su parte de usufructo, asignándole una renta vitalicia, los productos de determinados bienes, o un capital en efectivo, procediendo de mutuo acuerdo y, en su defecto, por virtud de mandato judicial. "), adjudicando a la viuda en pago de su usufructo vitalicio dinero en metálico, fondos de inversión y participaciones sociales. Asimismo, consta en dicha escritura que a los dos hijos de la causante, en pago de su respectivo haber hereditario, se les adjudicaron en pleno dominio los bienes de la herencia que conformaban su parte en la misma.

**SEXTO.-** La parte demandante sostiene que la Administración tributaria al realizar la liquidación ha partido de una premisa errónea que invalida la liquidación porque lo ha hecho distinguiendo entre nuda propiedad y usufructo cuando no existe usufructo alguno, sino que, tanto los herederos como el viudo, son de la misma condición, es decir, propietarios en pleno dominio desde el momento mismo de la partición de la herencia.

Es por ello que aboga porque lo procedente hubiera sido que la liquidación se hubiera hecho guiada por los términos del artículo 57 de dicha Real Decreto, que bajo la rúbrica de pago de la legítima viudal con entrega de bienes en pleno dominio, dispone, " Cuando en virtud de lo dispuesto en los arts. 839 y 840 CC 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 art. 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. "

Sin embargo para que procediera, tal como postula la parte recurrente la aplicación de ese artículo 57 del Reglamento del Impuesto , hubiera sido necesario que el pago al cónyuge sobreviviente lo hubiera sido de su legítima viudal , lo que no fue así como ya hemos expuesto y razonado, sino que el pago que se le hizo lo fue no de su legítima viudal , sino del legado universal y vitalicio, es decir de una porción hereditaria distinta de la que integra aquella , de ahí que no fuera de aplicación el precepto que invocaba y por tanto debemos desestimar el recurso origen del presente procedimiento sin que de conformidad con el artículo 139 e la LJCA haya lugar a hacer expreso pronunciamiento sobre las costas del presente procedimiento.

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

## FALLO

1.- Desestima el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación procesal de doña Asunción , doña Dulce y don Santos , contra las resoluciones del Tribunal Económico Administrativo Regional de Andalucía (Sala de Granada), de fecha 29 de enero de 2010, dictadas en los expedientes números NUM000



, NUM001 y NUM002 que desestimaron las reclamaciones económico-administrativas interpuestas contra las liquidaciones números NUM003 , NUM004 y NUM005 que le giró la Delegación de Almería de la Consejería de Economía y Hacienda de la Junta de Andalucía por el Impuesto sobre Sucesiones devengado como consecuencia del fallecimiento de don Jesús Carlos ocurrido el 27 de octubre de 2004, actos que confirmamos por ser conformes a derecho.

2.- No se hace ningún pronunciamiento en materia de costas.

Intégrese la presente sentencia en el libro de su clase y una vez firme remítase testimonio de la misma junto con el expediente administrativo al lugar de procedencia de éste.

Así por esta nuestra sentencia que se notificará a las partes haciéndoles saber, con las demás prevenciones del art.248 . 41 de la Ley Orgánica del Poder Judicial , que la sentencia es firme pues contra la misma no cabe interponer recurso alguno, definitivamente juzgando lo pronunciamos mandamos y firmamos.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ