

Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia 421/2019 de 27 Mar. 2019, Rec. 888/2017

Ponente: Díaz Delgado, José

Ponente: Díaz Delgado, José.

LA LEY 37252/2019

ECLI: *ES:TS:2019:1147*

Establece doctrina

Doctrina esencial

Base imponible. Normas especiales. Principio de neutralidad de las particiones hereditarias.

En el ejercicio de sus competencias normativas en relación con la reducción del 95 por 100 en la base imponible del impuesto sobre sucesiones y donaciones, la comunidad autónoma de Cataluña, puede, manteniendo esa reducción, introducir condiciones que comporten una restricción subjetiva del beneficio fiscal, de modo que sólo puedan disfrutarlo el adjudicatario o los adjudicatarios efectivos de los bienes según la partición.

INTERÉS CASACIONAL. IMPUESTO SOBRE SUCESIONES. Partición y excesos de adjudicación. Transmisión de empresa familiar: farmacia. Inaplicación del principio de neutralidad del artículo 27.1 de la LISD. Introducción en el ámbito territorial de Cataluña, de condiciones que comportan una restricción subjetiva del beneficio fiscal, de modo que sólo puedan disfrutarlo el adjudicatario o los adjudicatarios efectivos de los bienes según la partición. El tenor literal del artículo 13.tres de la Ley de Cesión de Tributos permite a las Comunidades Autónomas regular las reducciones de la base imponible del ISD siempre que se mantengan " en condiciones análogas" a las aprobadas por el Estado. En el ejercicio de sus competencias normativas en relación con la reducción del 95% en la base imponible del ISD, la comunidad autónoma de Cataluña, puede, manteniendo esa reducción, introducir condiciones que comporten una restricción subjetiva del beneficio fiscal, de modo que sólo puedan disfrutarlo el adjudicatario o los adjudicatarios efectivos de los bienes según la partición.

El Tribunal Supremo desestima recurso de casación interpuesto por los contribuyentes contra la sentencia del TSJ Cataluña recaída en recurso contencioso-administrativo interpuesto contra la Resolución TEAR relativa a acuerdos liquidatorios en concepto de ISD.

**A Favor: ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO; ADMINISTRACIÓN AUTONÓMICA.
En Contra: OBLIGADO TRIBUTARIO.**

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda**Sentencia núm. 421/2019**

Fecha de sentencia: 27/03/2019

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 888/2017

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 12/03/2019

Ponente: Excmo. Sr. D. Jose Diaz Delgado

Procedencia: T.S.J.CATALUÑA CON/AD SEC.1

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

Transcrito por:

Nota:

Resumen

R. CASACION núm.: 888/2017

Ponente: Excmo. Sr. D. Jose Diaz Delgado

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

TRIBUNAL SUPREMO**Sala de lo Contencioso-Administrativo****Sección Segunda****Sentencia núm. 421/2019**

Excmos. Sres.

D. Nicolas Maurandi Guillen, presidente

D. Jose Diaz Delgado

D. Angel Aguallo Aviles

D. Jose Antonio Montero Fernandez

D. Jesus Cudero Blas

D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D. Isaac Merino Jara

En Madrid, a 27 de marzo de 2019.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 888/2017 , interpuesto por don Francisco de Sales José Abajo Abril, Procurador de los Tribunales, obrando en nombre y representación de DOÑA Emma y DON Aureliano , interpuesto contra la Sentencia núm. 967, dictada el 10 de noviembre de 2016 por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso Administrativa del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña en autos del recurso contencioso administrativa núm. 22/2013 contra Ia Administración del Estado y la Administración de la Generalidad de Cataluña, sobre impugnación de Resoluciones dictadas en fecha 29 de octubre de 2012 por la Sección Segunda del TEAR de Cataluña, desestimatorias de Reclamaciones Económico- Administrativas números NUM000 y NUM001 interpuestas contra sendos Acuerdos de la Delegación Territorial de Barcelona de la Agencia Tributaria

de Cataluña de fechas 18 de febrero de 2008 por los que se giraron las liquidaciones complementarias números NUM002 y NUM003 por el concepto de Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (en adelante, ISO) correspondiente a la herencia de la difunta madre de los recurrente, Doña Lidia , fallecida el 3 de diciembre de 2003.

Han sido parte, el Abogado del Estado en la representación que le es propia, y la Generalidad de Cataluña, representado por el Letrado de sus servicios jurídicos.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Jose Diaz Delgado.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Sentencia recurrida en casación .

Es objeto del presente recurso la sentencia dictada por el TSJ de Cataluña, de diez de noviembre de dos mil dieciséis . Según su fundamento jurídico primero :

"Se recurre en este proceso las resoluciones del Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña de 29 de octubre de 2012 desestimatorias de las reclamaciones NUM001 y NUM000 presentadas contra los acuerdos de la Delegación Territorial de Barcelona de la Agencia Tributaria de Cataluña, de 18 de febrero de 2008, por los que se practique a los aquí recurrentes la liquidación del impuesto sobre Sucesiones en relación a la herencia recibida de su madre.

La cuestión que se ventila es la procedencia de la aplicación de la reducción de 95 % en la base imponible del tercio que les corresponda por adquisición de vivienda habitual, prevista en el art. 2-1-d) de la Ley 21/2001, de 28 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas, considerando que en escritura de aceptación y adjudicación de herencia se acordó adjudicar la vivienda habitual a un tercer hermano con compensación en metálico.

Por la Administración se sostiene la improcedencia de aplicar a los aquí recurrentes la reducción, como no adjudicatarios en la partición, de conformidad con lo dispuesto en el art. 2 del Decreto 356/1999 . Por los recurrentes se sostiene la procedencia de la aplicación de la reducción, argumentándose que el Decreto supone una extralimitación de las competencias atribuidas por la Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas, a la que se remite la Ley estatal 31/1997, de 4 de agosto, en cuanto que su art. 13 establecía el mantenimiento en condiciones análogas a las del Estado en la regulación de las reducciones de la base imponible atribuida a la Comunidad Autónoma, régimen que se mantuvo en el art. 40.1 de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre ".

SEGUNDO.- Fundamentos jurídicos de la sentencia recurrida.

En su fundamento jurídico segundo la sentencia recurrida sostiene lo siguiente:

"SEGUNDO: Sobre esta cuestión se ha pronunciado esta Sala y Sección en su sentencia num. 1301/2015, de 11 de diciembre, recurso 429/2012 , cuyos Fundamentos expresaban:(...) .

TERCERO: La cuestión planteada es estrictamente jurídica y se refiere a la distinta regulación que respecto a esta cuestión efectúan la normativa estatal y la autonómica. Como puede observarse cuando existen diversos herederos a título universal, si algunos de los bienes que componen el caudal relicto puede beneficiarse de la reducción de la base imponible, según la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, la reducción beneficiara por igual a todos los causahabientes con independencia de las adjudicaciones realizadas en la partición, mientras que según la legislación catalana y en concreto el Decreto 356/1999, el beneficio de la reducción de la base imponible se limita a los efectivos adjudicatarios de aquellos bienes.

El impuesto de sucesiones, en el año en que acaeció el fallecimiento del causante, era un tributo cedido a la Comunidad Autónoma de Catalunya. La Ley 17/2002, de 1 de julio, del régimen de cesión

de tributos del Estado a la Generalidad de Cataluña y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión, dictada en el marco general establecido por la L.O. 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas -LOFCA- (artículos 11 y 19,c), cedió a la Comunidad autónoma la capacidad normativa sobre diversos elementos del impuesto, remitiéndose para ello a las condiciones establecidas en la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía.

Dicha Ley 21/2001, en su artículo 40 disponía que las comunidades autónomas podrán asumir competencias normativas sobre la reducción de la base imponible, tarifa del impuesto, cuantías y coeficientes del patrimonio preexistente y deducciones y bonificaciones de la cuota.

De este marco normativo se deduce claramente, que la legislación aplicable al supuesto enjuiciado, es la legislación catalana, la cual, como antes hemos dicho dispone que "Cuando en el caudal relicto del causante figuren cualesquiera de los bienes que determinan la aplicabilidad de la reducción y fuesen dos o mas las personas llamadas a sucederlo a título universal o como legatarios de parte alícuota, serán beneficiarios de la reducción, si procede, el adjudicatario o adjudicatarios efectivos de aquellos bienes según la partición, siempre que cada uno de estos cumpla los requisitos subjetivos legalmente previstos" (art 2,1 del Decreto 356/1999 , por el que se desarrolla el régimen de aplicación de la reducción de la base imponible del impuesto sobre sucesiones y donaciones reconocida a las transmisiones "mortis causa" de empresas individuales, participaciones en entidades y otros bienes), razón por la cual, el recurso debe ser desestimado, pues asimismo no se observa infracción alguna del TEAC al determinar la cuantía de la reclamación, dado que esta viene fijada por el importe de la liquidación impugnada, y no por la total cuantía pagada a la hacienda. La liquidación objeto de discrepancia ascendió a 4.947,59 €, Y este es el importe que marca, a tenor de lo dispuesto en el artículo 64 del Reglamento de Revisión (RD 520/2005) el procedimiento a seguir y la competencia para resolver la reclamación". En cuanto a la extralimitación alegada, la normativa que citan los recurrentes obligaba a mantener las reducciones de la base imponible del Estado en condiciones análogas a las establecidas por éste, esto es en condiciones similares a las del Estado, que no idénticas, por lo que en la medida en que el Impuesto sobre Sucesiones es personal y no de grupo, y grava la efectiva adquisición y, por otro lado la normativa de la Generalitat mantiene la reducción, no se aprecia la alegada extralimitación".

TERCERO.- Interposición del recurso de casación.-

Por el procurador don Ignacio López Chocarro, en nombre de doña Emma y don Aureliano y mediante escrito presentado el 18 de enero de 2017, preparó recurso de casación contra la sentencia dictada el 10 de noviembre de 2016 por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, en el recurso 22/2013 , relativo a liquidación del impuesto sobre sucesiones.

La Sección Primera de esta Sala, en auto de fecha 7 de junio de 2017 , recoge como fundamentos lo siguiente:

La recurrente identifica como infringidos:

(a) El artículo 13.Tres de la Ley 14/1996, de 30 de diciembre , de cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y de medidas fiscales complementarias (BOE de 31 de diciembre), al que remite el artículo 2.2 de la Ley 31/1997, de 4 de agosto , de modificación del régimen de cesión de tributos del Estado a la Generalidad de Cataluña y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión (BOE de 5 de agosto), en relación con el artículo 62.2 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (BOE de 27 de noviembre), y con el artículo 23.2 de la Ley 50/1997, de 27 de noviembre, del Gobierno (BOE de 28 de noviembre), en su redacción originaria .

(b) El artículo 40.1.a) de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre , por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía (BOE de 31 de diciembre), que resulta de aplicación según el artículo 2, apartados 1 y 2, de la Ley 17/2002, de 1 de julio , del régimen de cesión de tributos del Estado a la Generalidad de Cataluña y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión (BOE de 2 de julio).

(c) El artículo 20.2.c), en relación con el artículo 27.1, ambos de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (BOE de 19 de diciembre) ["LISyD"], en relación con el artículo 4.1 de la Ley 14/1996 y con el artículo 19.1 de la Ley 21/2001 .

Razona que tales infracciones han sido relevantes y determinantes de la decisión adoptada en la resolución recurrida, en atención a que:

(a) El artículo 13.Tres de la Ley 14/1996 ha sido relevante por omisión, pues la sentencia recurrida no hace referencia al mismo, no obstante haber sido invocado en los escritos de demanda y contestación, a pesar de tratarse de un precepto estatal aplicable cuando se dictó el Decreto autonómico que fundamenta las liquidaciones impugnadas, y que este último eventualmente contradice.

(b) El artículo 40.1.a) de la Ley 21/2001 ha sido relevante por haber sido interpretado erróneamente en la sentencia impugnada, que no atiende a su contenido y lo vacía de sentido, llegando a sostener la Sala de instancia que la Comunidad Autónoma puede regular la reducción en la base imponible con tal de que la mantenga, aun cuando empeore *contra legem* las condiciones que la Ley del Estado sólo le permite mejorar.

(c) El artículo 20.2.c) LISyD, en relación con el artículo 27.1 LISyD, han sido relevantes en el fallo por la vía de la omisión de uno y de la inaplicación del otro. La sentencia discutida no hace referencia al primero de ellos, que regula la reducción de la base imponible controvertida, e inaplica el segundo, considerando que una disposición reglamentaria autonómica puede ignorarlo.

Sostiene la recurrente que la sentencia impugnada sienta una doctrina gravemente dañosa para el interés general [artículo 88.2.b) de la Ley 29/1998, de 13 de julio , reguladora de esta jurisdicción (BOE de 14 de julio) -"LJCA"-], pues permite hacer inefectivo el límite que el Estado, en el ejercicio de su potestad tributaria originaria, ha querido establecer y ha establecido a las Comunidades Autónomas cesionarias de tributos estatales para el ejercicio por éstas de su potestad normativa derivada en la materia, de forma que abre la puerta a nuevas regulaciones de las Comunidades Autónomas que, al socaire de poder considerarse titulares de la potestad normativa en la materia sin ninguna acotación, la regulen prescindiendo de los límites por el Estado en las leyes de cesión, faltando así a los deberes constitucionales de legalidad y de lealtad institucional.

Igualmente sostiene que la doctrina de la sentencia recurrida afecta a un gran número de situaciones, por trascender al caso objeto del proceso [artículo 88.2.c) LJCA]. Con la doctrina errónea de la sentencia, cabe la reproducción del supuesto (privación de la reducción en la base imponible a los causahabientes no adjudicatarios en la partición) en tantos casos (muy comunes en la sucesión de la vivienda habitual del causante) como en los que concurra una pluralidad de causahabientes y los bienes objeto de reducción en cuestión resulten adjudicados en partición a uno o varios -pero no a todos- de entre ellos. Sin perjuicio de que también pueden reproducirse normativas autonómicas que sigan la doctrina errónea de la sentencia recurrida.

La Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 6 de febrero de 2017, habiendo comparecido los recurrentes ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA . De igual modo lo ha hecho la Generalitat de Catalunya.

Según el Auto antes mencionado se discutió tal extremo en la instancia porque, mediante el Decreto 356/1999, al disciplinar reglamentariamente ese beneficio fiscal, la Generalitat de Catalunya, en el ejercicio de sus competencias normativas de desarrollo en relación con los impuestos estatales cedidos, dispuso que la reducción alcanzaría únicamente al adjudicatario o adjudicatarios efectivos de los bienes respecto de los que opera la reducción, siempre que cumplan los requisitos subjetivos legalmente previstos (artículo 2.1), teniendo en cuenta que si, como consecuencia de la partición realizada resultan excesos de adjudicación y éstos se concretan en bienes que determinen la aplicabilidad de la reducción, la base de cálculo de la misma no podrá exceder, en ningún caso, del importe de la adquisición hereditaria individual que, según el título sucesorio, correspondía al adjudicatario o adjudicatarios efectivos (artículo 3.2) [estás previsiones se encuentran hoy incluidas en el artículo 6, apartados 1 y 3, del vigente Reglamento del impuesto sobre sucesiones y donaciones, aprobado por la Generalitat de Catalunya mediante Decreto 444/2011, de 13 de diciembre (DOCC de 15 de diciembre)- "Decreto 444/2011"-].

Los demandantes sostuvieron que, mediante dicha norma reglamentaria autonómica, la Generalitat de Catalunya se ha extralimitado de las competencias que tiene atribuidas en virtud del artículo 13.Tres de la Ley 14/1996 , al que se remitía el artículo 2.2 de la Ley 31/1997 , precepto aquel que obligaba a las Comunidades Autónomas a mantener en condiciones análogas a las del Estado las reducciones y la base imponible. Este régimen se trasladó primero a la Ley 41/2001 [Artículo 40.1.a)] y después a la vigente Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias (BOE de 19 de diciembre) [Artículo 48.1.a)].

La Sala de instancia resuelve el debate reproduciendo un pronunciamiento suyo anterior y afirmando que "la normativa que citan los recurrentes obligaba a mantener las reducciones de la base imponible del Estado en condiciones análogas a las establecidas por éste, esto es, en condiciones similares a las del Estado, que no idénticas, por lo que en la medida en que el impuesto sobre sucesiones es personal y no de grupo, y grava la efectiva adquisición, y, por otro lado la normativa de la Generalitat mantiene la reducción, no se aprecia la alegada extralimitación" (FJ 2º -3º de la sentencia reproducida-).

El Auto de admisión dispone en su fundamento jurídico tercero lo siguiente:

1. La potestad originaria para establecer tributos corresponde exclusivamente al Estado mediante Ley (artículo 133.1 de la Constitución Española -"CE "-), ello sin perjuicio de la de las Comunidades Autónomas para establecer y exigir tributos propios de acuerdo con la Constitución y las leyes (artículo 133.2 CE) y, en su caso, de su participación en los impuestos cedidos total o parcialmente por el Estado [artículo 157.1.a) CE].

2. Entre los tributos que inicialmente se consideraron cedibles se encontraba el impuesto sobre sucesiones y donaciones [artículo 11.d) de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (BOE de 1 de octubre)]. Con carácter general, la cesión de ese impuesto estatal se encontraba prevista en el artículo 2.Uno.c) de la Ley 14/1996 y para la Comunidad Autónoma de Cataluña su cesión se produjo mediante el artículo 1.1.d) de la Ley 31/1997 , que modificó la disposición adicional 6ª.1 del Estatuto de Autonomía de Cataluña, aprobado por Ley Orgánica 4/1979, de 18 de diciembre (BOE de 22 de diciembre).

3. La cesión del impuesto sobre sucesiones y donaciones comportaba la atribución de competencias normativas en relación, en lo que aquí ahora interesa, con las reducciones de la base imponible [artículo 19.2.c) LOFCA], competencias expresamente reconocidas a Cataluña en el artículo 2.2 de la Ley 31/1997 , que habrían de ser ejercidas en los casos y condiciones dispuestos por la Ley 14/1996.

4. El artículo 13.Tres de la Ley 14/1996 dispuso, en su segundo párrafo, que tratándose de adquisiciones mortis causa las Comunidades Autónomas podrían regular las reducciones de la base

imponible, debiendo "mantener las del Estado en condiciones análogas a las establecidas por éste". La Ley 21/2001 reprodujo esta norma en el artículo 40.1.a), párrafo segundo, precisando que las comunidades autónomas podrían mejorarlas "mediante el aumento del importe o del porcentaje de reducción". A este precepto, y a los demás de dicha Ley, se remitía el artículo 2.2 de la Ley 17/2002, de cesión de tributos a Cataluña, que vino a sustituir a la Ley 31/1997 y que estuvo en vigor hasta el 1 de enero de 2009 y, por ello, al tiempo de los hechos de este litigio.

5. El artículo 20.2.c) LISyD reconoce, en su párrafo tercero, una reducción de la base imponible para cada sujeto pasivo en las adquisiciones mortis causa de la vivienda habitual del causante, siempre que los causahabientes sean cónyuges, ascendientes o descendientes de aquél, o bien pariente colateral mayor de 65 años que hubiese convivido con el causante durante los dos años anteriores al fallecimiento.

6. Por su parte, el artículo 27.1 LISyD dispone que en las sucesiones por causa de muerte, cualesquiera que sean las particiones y adjudicaciones que los interesados hagan, se considerarán para los efectos del impuesto como si se hubiesen hecho con estricta igualdad y con arreglo a las normas reguladoras de la sucesión.

7. El artículo 24.2 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aprobado por Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre (BOE de 16 de noviembre), dispone que cuando los bienes que disfruten del beneficio fiscal en su adquisición hayan sido atribuidos por el testador en favor de persona determinada, la deducción afectará sólo a la persona o causahabiente de que se trate.

8. Al desarrollar reglamentariamente para su territorio el artículo 20.2.c) LISyD, la Generalitat de Catalunya dispuso en el artículo 2.1 del Decreto 356/1999 que "[c]uando en el caudal relicto del causante figuren cualesquiera de los bienes que determinan la aplicabilidad de la reducción y fuesen dos o más las personas llamadas a sucederlo a título universal o como legatarios de parte alícuota, serán beneficiarios de la reducción, si procede, el adjudicatario o adjudicatarios efectivos de aquellos bienes según la partición, siempre que cada uno de éstos cumpla los requisitos subjetivos legalmente previstos". El artículo 3.2 precisaba, por su parte, que "[s]i como consecuencia de la partición realizada resultan excesos de adjudicación y éstos se concretan en bienes que determinan la aplicabilidad de la reducción, la base de cálculo de ésta no podrá exceder, en ningún caso, del importe de la adquisición hereditaria individual que, según el título sucesorio, correspondía al adjudicatario o adjudicatarios efectivo" (estas normas, como ya se ha apuntado, se reproducen en el Decreto 444/2011).

9. A la vista de todo lo anterior, y como con precisión delimita la Sala de instancia, en aplicación de la LISyD y sus normas estatales de desarrollo, cuando existen varios herederos a título universal, sin atribución específica de bienes, si alguno de los bienes que componen el caudal relicto puede beneficiarse de la reducción, la ventaja beneficia por igual a todos los causahabientes, con independencia de las adjudicaciones realizadas en la partición. Sin embargo, cuando se aplica el desarrollo reglamentario aprobado por la Generalitat de Catalunya, el beneficio de la reducción de la base imponible se limita a los efectivos adjudicatarios de los bienes que permiten la reducción.

10. Cabe preguntarse, pues, si tal desarrollo normativo por la Comunidad Autónoma de Cataluña respeta los condicionamientos impuestos por la legislación del Estado y, en particular, aquel de que al regular las reducciones de la base imponible en el impuesto sobre sucesiones y donaciones mantengan las del Estado "en condiciones análogas" a las establecidas por éste [artículos 13.Tres, párrafo segundo, de la Ley 14/1996 y 40.1.a), párrafo segundo, de la Ley 21/2001] o "mejorándolas mediante el aumento del importe o del porcentaje de reducción" [artículo 40.1.a), párrafo segundo, de la Ley 21/2001]".

Sostiene en su fundamento jurídico cuarto el Auto de admisión que :

1. En definitiva, la cuestión que suscita este recurso de casación es la de precisar si, al ejercer sus

competencias normativas en relación con la reducción del 95 por 100 en la base imponible del impuesto sobre sucesiones y donaciones, las comunidades autónomas, y en particular la de Cataluña, puede, manteniendo esa reducción, introducir condiciones que acoten su ámbito de aplicación, o, dicho en otras palabras, si la obligación legal de mantener para ese beneficio fiscal unas "condiciones análogas" a las establecidas por el Estado obliga a las comunidades autónomas a igualarlas o mejorarlas, absteniéndose de previsiones normativas que comporten una restricción del beneficio fiscal".

Por lo que la sección primera de esta Sala acuerda:

1º) Admitir el recurso de casación RCA/888/2017, preparado por el procurador don Ignacio López Chocarro, en nombre de doña Emma y don Aureliano , contra la sentencia dictada el 10 de noviembre de 2016 por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, en el recurso 22/2013 .

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

Determinar si, al ejercer sus competencias normativas en relación con la reducción del 95 por 100 en la base imponible del impuesto sobre sucesiones y donaciones, las comunidades autónomas, y en particular la de Cataluña, puede, manteniendo esa reducción, introducir condiciones que acoten su ámbito de aplicación, o, dicho en otras palabras, si la obligación legal de mantener para ese beneficio fiscal unas "condiciones análogas" a las establecidas por el Estado obliga a las comunidades autónomas a igualarlas o mejorarlas, absteniéndose de previsiones normativas que comporten una restricción del beneficio fiscal.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación el artículo 13.Tres de la Ley 14/1996, de 30 de diciembre , de cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y de medidas fiscales complementarias, al que remite el artículo 2.2 de la Ley 31/1997, de 4 de agosto , de modificación del régimen de cesión de tributos del Estado a la Generalidad de Cataluña y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión [más tarde, artículo 40.1.a) de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre , que resulta de aplicación según el artículo 2, apartados 1 y 2, de la Ley 17/2002, de 1 de julio , y en la actualidad artículo 48.1.a) de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre], en relación con los artículos 20.2.c) y 27.1 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones .

CUARTO.- Escrito de oposición de la Generalidad de Cataluña.

La abogada de la Generalidad de Cataluña, en la representación legal y asistencia letrada que le corresponde, en el recurso de casación núm 888/2017 formalizó su oposición por escrito de fecha 8 de febrero de 2018, donde solicita que se desestime el recurso de casación y se fije como doctrina correcta la siguiente: En el ejercicio de sus competencias normativas en relación con la reducción del 95 por 100 en la base imponible del impuesto sobre sucesiones y donaciones, las comunidades autónomas, y en particular la de Cataluña, puede, manteniendo esa reducción, introducir condiciones que comporten una restricción subjetiva del beneficio fiscal, de modo que sólo puedan disfrutarlo el adjudicatario o los adjudicatarios efectivos de los bienes según la partición".

QUINTO.- Formalización de la oposición por el Abogado del Estado.

En dicho escrito de 15 de enero de 2018, solicita que se desestime el recurso confirmando la sentencia recurrida.

SEXTO.- Señalamiento para deliberación, votación y fallo.

En virtud de la facultad que le confiere el artículo 92.6 LJCA , la Sección consideró necesaria la celebración de vista pública, teniendo lugar en fecha 12 de marzo de 2016.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

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

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

"Artículo 27. Partición y excesos de adjudicación.

1. En las sucesiones por causa de muerte, cualesquiera que sean las particiones y adjudicaciones que los interesados hagan, se considerará para los efectos del impuesto como si se hubiesen hecho con estricta igualdad y con arreglo a las normas reguladoras de la sucesión, estén o no los bienes sujetos al pago del impuesto por la condición del territorio o por cualquier otra causa y, en consecuencia, los aumentos que en la comprobación de valores resulten se prorratearán entre los distintos adquirentes o herederos".

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

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

Y añade que así lo ha venido entendiendo la propia Administración desde la Resolución 2/1999, de 23 de marzo, de la Dirección General de Tributos (DGT), relativa a la aplicación de las reducciones en la base imponible del ISD en materia de vivienda habitual y empresa familiar. De acuerdo con lo dispuesto en el apartado 1.1.b) de dicha resolución, la previsión de que cualesquiera que sean las particiones y adjudicaciones que los interesados hagan, se considerará como si se hubiesen hecho con estricta igualdad se traduce en que " *la reducción beneficiará por igual a los causahabientes en la sucesión, en la medida en que cumplan todos los requisitos previstos en el artículo 20.2.c) anteriormente citado, con independencia de las adjudicaciones realizadas en la partición, y cada uno sobre la parte del valor del bien objeto de reducción, incluida en su correspondiente base imponible* ", siendo la única excepción a este principio de neutralidad la posibilidad de aplicar la reducción a determinados causahabientes en los supuestos en que el testador les haya asignado los bienes específicamente, lo que no sucede en el supuesto que nos ocupa. La doctrina administrativa expuesta, que ya se apuntaba en la consulta de la DGT número 2054-97, de 8 de octubre de 1997 (LA LEY 1233/1997), recuerda el recurrente, ha sido reproducida por la DGT en las consultas tributarias que se le han planteado con posterioridad, y cita, a título de ejemplo, la consulta general 0039-04, de 19 de enero de 2004 (LA LEY 38/2004), y las consultas vinculantes V2784-07, de 27 de diciembre de 2007 (LA LEY 3597/2007) y V0365-17, de 13 de febrero de 2017 (LA LEY 422/2017). Y destaca la recurrente, por su claridad, lo declarado por la DGT en la consulta vinculante V1610-10, de 15 de julio de 2010, en la que se preguntaba por la tributación de la adquisición *mortis causa* de la vivienda habitual del causante, cuando esta es adjudicada en la partición a uno solo de los tres hermanos que concurren a la sucesión, en un caso análogo al que nos ocupa, en el que existen varios herederos, pero solo uno de ellos acaba siendo adjudicatario efectivo de la vivienda. En aquel caso,

la DGT, tras reproducir el literal del artículo 27.1 LISD estatal, respondió con el siguiente tenor:

"Se plantea en el escrito de consulta cómo debe aplicarse la reducción en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones que prevé el artículo 20.2.c) de su Ley 29/1987, de 18 de diciembre , en el caso de adjudicación a uno de los herederos de la vivienda habitual del causante.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

SEGUNDO.- Posición de la Sala.

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

TERCERO.- Infracción del artículo 13.tres de la Ley de Cesión de Tributos .

La recurrente considera infringido el artículo 13.tres de la Ley de Cesión de Tributos, que para las adquisiciones "mortis causa", permite a las Comunidades Autónomas regular las reducciones de la base imponible siempre que se mantengan en condiciones análogas a las establecidas por el Estado. En concreto, el tenor literal del citado precepto es el siguiente:

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

En el caso de adquisiciones "mortis causa", podrán regular las reducciones de la base imponible, debiéndose mantener las del Estado en condiciones análogas a las establecidas por éste y pudiendo crear otras que respondan a circunstancias de carácter económico o social, propias de las Comunidades Autónomas, siempre que no supongan una reducción de la carga tributaria global por este tributo."

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

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

"Cuando en el caudal relicto del causante figuren cualesquiera de los bienes que determinan la

aplicabilidad de la reducción y fuesen dos o más las personas llamadas a sucederlo a título universal o como legatarios de parte alícuota, serán beneficiarios de la reducción, si procede, el adjudicatario o adjudicatarios efectivos de aquellos bienes según la partición, siempre que cada uno de éstos cumpla los requisitos subjetivos legalmente previstos."

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

La sentencia recurrida considera que el Decreto citado no altera ni la naturaleza ni las condiciones de las reducciones aquí analizadas, sino que únicamente establece una regla de cálculo para situaciones determinadas que no es contraria a la normativa estatal de aplicación.

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

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

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

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

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

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

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

"es indudable la aplicación al caso del artículo 41 de la Llei 16/1997, de 24 de diciembre, de Presupuestos de la Generalitat de Cataluña para 1998. Mediante dicha Ley, el Parlament de la Generalitat de Cataluña introdujo determinadas previsiones tributarias en ejercicio de la capacidad normativa de los tributos cedidos, derivada de la modificación de la LOFCA, llevada a cabo por la Ley Orgánica 3/1996, de 27 de diciembre, y de las Leyes 14/1996, de 30 de diciembre, de cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y de medidas fiscales complementarias, y 31/1997, de 4 de agosto, de modificación del régimen de cesión de tributos del Estado a la Generalitat de Cataluña y de fijación del alcance y las condiciones de esta cesión".

A lo anterior, añadimos que el artículo 13 de la ya derogada Ley 14/1996, de 30 de diciembre , de cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas, ya dispuso que las Comunidades

Autónomas, en el caso de las adquisiciones "mortis causa", podrán regular las reducciones de la base imponible, debiéndose mantener las del Estado en condiciones análogas a las establecidas por éste, y pudiéndose crear otras que respondan a circunstancias de carácter económico o social propias de las Comunidades Autónomas, siempre que no supongan una reducción de la carga tributaria global por este tributo. Y ello es lo que ha sucedido en el caso que nos ocupa con el artículo 2 del Decret 356/1999, de 30 de noviembre, y ha ido sucediendo pacíficamente en las normas que lo han sustituido, como es el caso del artículo 6 del Decret 414/2011, de 13 de diciembre, que lo derogó.

Insistimos en que no se altera ni la naturaleza ni las condiciones de aplicación de la reducción cuestionada, sino que tan solo se establece una regla de cálculo para situaciones determinadas que no es contraria a la normativa estatal de aplicación, pero que en Cataluña varía el que con carácter general se había ido aplicando en base a una resolución interpretativa de la Dirección General de Seguros, en los territorios de otras Comunidades Autónomas."

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

CUARTO.- Contenido interpretativo de esta sentencia.

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

"En el ejercicio de sus competencias normativas en relación con la reducción del 95 por 100 en la base imponible del impuesto sobre sucesiones y donaciones, la comunidad autónoma, de Cataluña, puede, manteniendo esa reducción, introducir condiciones que comporten una restricción subjetiva del beneficio fiscal, de modo que sólo puedan disfrutarlo el adjudicatario o los adjudicatarios efectivos de los bienes según la partición".

QUINTO.- Resolución de las pretensiones

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

SEXTO.- Pronunciamiento sobre costas.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, puesto que no se aprecia mala fe o temeridad no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en ese recurso de casación.

FALLO

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

- 1º)** Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico cuarto de esta sentencia.
- 2º)** No ha lugar al recurso de casación interpuesto contra la sentencia de 10 de noviembre de 2016 dictada por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña en autos del recurso contencioso-administrativo núm. 22/2013 seguidos a

instancias Doña Emma y Don Aureliano contra la Administración del Estado y la Administración de la Generalidad de Cataluña, sobre impugnación de Resoluciones dictadas en fecha 29 de octubre de 2012 por la Sección Segunda del TEAR de Cataluña, desestimatorias de Reclamaciones Económico-Administrativas números NUM000 y NUM001 , interpuestas contra sendos Acuerdos de la Delegación Territorial de Barcelona de la Agencia Tributaria de Cataluña de fechas 18 de febrero de 2008.

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

Así se acuerda y firma.

D. Nicolas Maurandi Guillen D. Jose Diaz Delgado

D. Angel Aguallo Aviles D. Jose Antonio Montero Fernandez

D. Jesus Cudero Blas D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda D. Isaac Merino Jara

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma DON Jose Diaz Delgado, hallándose celebrando audiencia pública, ante mí, la Letrada de la Administración de Justicia. Certifico.