

## **El fin de la libertad del reparto y adjudicación de herencia a efectos de su tributación en ISD pendiente de casación por el Tribunal Supremo.**

Valencia, Junio de 2018.

El Auto de la Sección 1ª de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo de 5 de Febrero de 2018, en el recurso 4870/2017, acaba de admitir a trámite el recurso de casación RCA/4870/2017 preparado por Gobierno de Aragón contra la sentencia dictada el 7 de junio de 2017 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Aragón, en el recurso 280/2016, por el que, en interés casacional, formará jurisprudencia relativa a la determinación de la correcta tributación en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD), en caso de que exista libertad de reparto y adjudicación de bienes hereditarios en caso de no venir así expresamente dispuesto en las últimas disposiciones testamentarias.

En concreto, el planteamiento a determinar viene centrado únicamente para los supuestos de reparto y adjudicación en plena propiedad para uso o varios herederos, evitando la adjudicación del patrimonio hereditario desmembrado, con la consiguiente elusión de los supuestos especiales de tributación en ISD.

Es decir, se trata de determinar, en caso de llamamiento hereditario a título de plena propiedad, si la tributación por el Impuesto sobre Sucesiones ha de realizarse conforme al título sucesorio, por lo que no resultan de aplicación las reglas especiales de tributación por usufructo y nuda propiedad que puedan derivarse de las particiones y adjudicaciones realizadas entre los herederos o, por el contrario las referidas reglas especiales han de tenerse en cuenta aunque el usufructo y la nuda propiedad tengan su origen en los actos particulares de adjudicación de herencia.

Las normas jurídicas objeto de interpretación son el artículo 27.1 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD), y el artículo 51 del

Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aprobado por Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre (RISD).

El supuesto de hecho objeto de debate se plantea sobre el otorgamiento de escritura pública de aceptación de la herencia conforme al título de la sucesión, auto de 25 de marzo de 2009, del Juzgado de Primera Instancia nº 13 de Zaragoza, por el que se declaran únicos y universales herederos *abintestato* de la causante, a sus cuatro hermanos de doble vínculo, cada uno en 1/5 de la herencia, por derecho propio y a sus 2 sobrinos, hijos del otro premuerto hermano, cada uno en 1/10 de la herencia, por sustitución legal.

Con arreglo a lo anterior, las autoliquidaciones por ISD de cada uno de los cuatro hermanos herederos se presentaron con una declaración de base imponible de 66.226,83 €; y la de las dos sobrinas con una base imponible de 33.113,41 €. Sin embargo, posteriormente, y disconforme la oficina gestora, la misma notificó a los reclamantes el inicio de otros tantos procedimientos de comprobación limitada, con propuesta de liquidación provisional, por considerar que las bases imponibles declaradas habían sido mal calculadas, por cuanto el reparto no se ajustaba a lo establecido en el auto judicial. La propuesta de regularización ofrecida por la administración era de una base imponible de por cada 1/5 de la masa hereditaria de 86.139,23 € (siendo la parte del 1/10 de dicha masa para las sobrinas de 43.069,59 €).

La diferencia entre ambas liquidaciones estribaba en que una de las ahora herederas ya era propietaria de 10/20 partes de una vivienda objeto de transmisión mortis causa, y residente en la misma, y, ahora, aprovechando la adjudicación hereditaria, se le adjudicaba en pleno dominio 2/20 partes de la citada vivienda del haber, y también el usufructo de las restantes 8/20 partes, compensando al resto de partes el eventual exceso de adjudicación con otros bienes de la herencia, de forma que consolidaba completamente el dominio y posesión de la vivienda por completo, evitando la desmembración del mismo y su tributación más gravosa.

En el trámite de alegaciones los obligados tributarios manifestaron su disconformidad con la regularización propuesta por las siguientes razones: "*Y, si bien en la escritura se*

*aplica para la adjudicación las normas de valor del usufructo y, por consiguiente, atendiendo a la edad de la usufructuaria de 78 años, un 11 % del valor del 50% de la vivienda; para efectuar las autoliquidaciones, se aplican las normas previstas para el impuesto que s.e.u.o, nos llevan a las autoliquidaciones ya presentadas en su día”.*

Recurridas las comprobaciones giradas por la administración tributaria del Gobierno de Aragón por los herederos, el TEAR de dicha comunidad estimó las reclamaciones de los mismos, anulando aquellas liquidaciones, entendiendo que *“las liquidaciones impugnadas aplican directamente la escala de gravamen del impuesto al valor de las adquisiciones individuales actuales de los nudos propietarios (sobre 8/20 avas partes de la vivienda transmitidas). Dejan inaplicadas estas normas, pues no someten la adquisición de los nudos propietarios al tipo medio efectivo de gravamen correspondiente a la adquisición íntegra de sus respectivas participaciones, considerando también la extinción posterior del usufructo, con consolidación a su favor del pleno dominio que a cada uno corresponda. Por ello, no resultando ajustadas a derecho tales liquidaciones y las resoluciones que las confirman (presuntas y expresas), deben ser todas ellas anuladas”.*

Sin embargo, volvió a recurrir la resolución del TEARA la consejería de hacienda del Gobierno de Aragón, manifestando en esencia que la decisión de la misma infringía lo dispuesto en el artículo 27.1 ISD conforme al cual se indica que *es el título sucesorio y no la partición o adjudicación de los herederos el que ha de tenerse en cuenta para la determinación de la base imponible del impuesto, de forma que los elementos de la obligación tributaria no pueden ser alterados por actos o convenios de los particulares, los cuales no producirán efectos ante la Administración. Expone que en el supuesto que analizamos la adquisición desagregada en nuda propiedad y usufructo de los bienes o cuotas de los mismos, que se integraban en el patrimonio del causante en plena propiedad se produce por un acto de voluntad de los herederos manifestada en la escritura de aceptación y adjudicación de la herencia, y no en virtud del propio título sucesorio, situación en la que entiende infringido el referido art. 27.1 ISD.*

A todo ello, el Abogado del Estado, parte en dicho procedimiento, se opuso a la demanda de la administración tributaria de Aragón, porque consideraba que la distribución de cuotas de usufructo y nuda propiedad respetaban las proporciones del auto de declaración de herederos sin que existieran excesos de adjudicación; y además, porque la finalidad del art. 27.1 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones no es la que defiende el Gobierno de Aragón, sino que persigue impedir que mediante la partición, mediante la existencia de excesos de adjudicación, se realicen otros negocios jurídicos evitando la tributación por los mismos.

En concreto, el art. 27 ISD prevé la liquidación por excesos de adjudicación en dos supuestos: en primer lugar, cuando existan diferencias, según el valor declarado, en las adjudicaciones efectuadas a los herederos o legatarios en relación con el título hereditario; y en segundo lugar, cuando el valor comprobado de lo adjudicado a uno de los herederos o legatarios exceda del 50% del valor que le correspondería en virtud de su título, salvo en el supuesto de que los valores declarados sean iguales o superiores a los que resultarían de la aplicación de las reglas del impuesto sobre el patrimonio. Se trata, en fin, de evitar que pueda llegar a utilizarse la partición hereditaria como vía de transmisiones, situación en que determinaría, caso de concurrir, hechos tributarios adicionales a la propia sucesión.

Pues bien, el TSJ de Aragón, en sentencia de 7 de Junio de 2017, volvió a desestimar la pretensión de la administración tributaria aragonesa, indicando que la interpretación que la misma sostenía supone dejar inaplicados los artículos 26 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y el 51 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, porque no somete la adquisición de los nudo propietarios al tipo medio efectivo de gravamen correspondiente a la adquisición íntegra de sus respectivas participaciones, considerando también la extinción posterior del usufructo, con consolidación a su favor del pleno dominio que a cada uno corresponda. Por tanto, entiende que en definitiva no se han producido excesos de adjudicación a través de una adjudicación contraria al título de la sucesión, ni ha tenido lugar una comprobación de valores que hubiese evidenciado una eventual desproporción en los valores de la herencia,

y que la partición hereditaria, en fin, no ha servido como vía de transmisiones patrimoniales entre los causahabientes.

Pues bien, nuevamente, el Gobierno de Aragón, ha preparado recurso de casación contra la citada sentencia dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Aragón, en el recurso 280/2016, de 7 de junio de 2017, y que, como al principio hemos comentado, servirá de base para fijar doctrina en la materia.

La cuestión queda abierta y pendiente de resolverse por el Tribunal Supremo, de lo que permaneceremos pendientes dada su gran importancia en cuanto a la libertad de reparto y adjudicación de bienes que, siempre que sea posible ante la ausencia de últimas voluntades expresadas por el testador, puedan realizar los herederos en beneficio particular, flexibilidad de negociación ante supuestos contenciosos hereditarios, o incluso sobre todo, ante las posibilidades de ahorro fiscal para los mismos, cuestión para nada desdeñable.

La trascendencia en sí de la doctrina a determinar por el Tribunal Supremo puede tener sus efectos colaterales para supuestos distintos tales como la búsqueda y aplicación de los beneficios fiscales aplicables a vivienda habitual o participaciones sociales (sentencias del TSJ de Andalucía, Málaga, Sala de lo Contencioso-Administrativo, nº 2272/2013, de 7 de octubre, TSJ de Madrid, Sección 9ª, nº 560/2013, de 10 de junio, nº 763/2013, de 24 de julio, y nº 495/2011, de 15 de junio, vgr.), motivo por el que deberemos permanecer atentos.

**VINCIT ABOGADOS.**

Miguel Ángel Díaz Herrera – Abogado.

[madiaz@vincit.es](mailto:madiaz@vincit.es)