

# COMPROBACIÓN DE VALORES Y APLICACIÓN DE REDUCCIONES EN EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES EN CASO DE LIQUIDACIÓN DE LA SOCIEDAD DE GANANCIALES POR FALLECIMIENTO DE UNO DE LOS CÓNYUGES

**ANDRÉS GARCÍA MARTÍNEZ**

*Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario.  
Universidad Autónoma de Madrid*

Este trabajo ha obtenido el **Accésit Premio Estudios Financieros 2008** en la modalidad de **TRIBUTACIÓN**.

El Jurado ha estado compuesto por: don Carlos PALAO TABOADA, don Juan ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, doña M.<sup>a</sup> José LEZA ANGULO, don Alfonso MARTÍNEZ GARCÍA MONCO, don FRANCISCO PALACIO RUIZ DE AZAGRA y don José Ramón RUIZ GARCÍA.

Los trabajos se presentan con seudónimo y la selección se efectúa garantizando el anonimato del autor.

## **Extracto:**

EN este trabajo se abordan dos problemas de gran relevancia jurídica, y de evidentes consecuencias económicas tanto para el contribuyente como para la Administración tributaria, en la aplicación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD). Ambos problemas se han puesto de manifiesto en el caso de disolución y liquidación de la sociedad de gananciales por muerte de uno de los cónyuges, sobreviviendo el otro cónyuge. Este hecho da lugar a dos fenómenos jurídicos, la apuntada disolución y liquidación de la sociedad de gananciales, atribuyendo bienes al cónyuge superviviente y a la masa hereditaria del cónyuge fallecido, y el propio proceso de sucesión *mortis causa* de los herederos y legatarios del cónyuge fallecido. El primer problema se refiere a la extensión de la comprobación de valores a efectos del ISD respecto a los herederos del cónyuge premuerto, estribando la cuestión jurídica en si tal comprobación puede extenderse a todos los bienes que formaban parte de la sociedad de gananciales, por tanto, también a los bienes adjudicados al cónyuge superviviente como pago de su participación en dicha sociedad, o debe quedar limitada a los bienes que han formado parte de la masa hereditaria del cónyuge fallecido tras la liquidación de la sociedad de gananciales. El segundo problema se refiere a si la aplicación de las reducciones previstas en la normativa del ISD para la adquisición de la vivienda habitual del causante o de la empresa familiar, pueden practicarse sobre el valor total de tales bienes en tanto en cuanto los mismos se hayan atribuido a la masa hereditaria en la liquidación de la sociedad de gananciales o si, por el contrario, tales reducciones solo pueden aplicarse sobre el 50 por 100 del valor de esos bienes, al entenderse necesariamente atribuidos los mismos por mitad entre el cónyuge superviviente y la masa hereditaria del cónyuge fallecido en la liquidación de la sociedad de gananciales.

.../...

.../...

Ambos problemas han encontrado soluciones contradictorias en la jurisprudencia, con dos sentencias, únicas, del Tribunal Supremo que mantienen una doctrina diametralmente opuesta. En este artículo llevamos a cabo un análisis de estas cuestiones, dando cuenta de las líneas jurisprudenciales, del criterio de la Administración y de las aportaciones científicas, llegando a una fundamentada conclusión sobre la tesis que consideramos ajustada al Ordenamiento jurídico.

**Palabras clave:** comprobación de valores, reducciones por adquisición de vivienda habitual y de empresa familiar, liquidación de la sociedad de gananciales e ISD.

## Sumario

1. Introducción.
2. El problema relativo a la comprobación de valores.
  - 2.1. El problema: las Administraciones autonómicas comprueban el valor de los bienes adjudicados al cónyuge superviviente y aumentan proporcionalmente la base imponible del ISD de los herederos del cónyuge premuerto.
  - 2.2. La solución del problema en la jurisprudencia.
  - 2.3. El criterio de la doctrina de la Administración.
  - 2.4. Toma de postura: la Administración no puede extender la comprobación de valores a los bienes atribuidos al cónyuge superviviente.
3. La correcta interpretación y virtualidad del artículo 27.1 de la LISD.
4. El problema de la aplicación de las reducciones previstas en el artículo 20.2 c) de la LISD.
  - 4.1. Las reducciones del artículo 20.2 c) de la LISD.
  - 4.2. El problema: las Comunidades Autónomas aplican las reducciones del 20.2 c) de la LISD solo sobre el 50 por 100 del valor de los bienes bonificados.
  - 4.3. El criterio del Tribunal Supremo: Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de julio de 2001 *versus* Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de diciembre de 2004.
  - 4.4. Toma de postura: las reducciones se aplican sobre la totalidad del valor de los bienes bonificados si los mismos han sido atribuidos íntegramente a la masa hereditaria.
  - 4.5. La reducción sobre los bienes bonificados se proratea entre todos los adquirentes por aplicación del artículo 27.1 de la LISD.

## 1. INTRODUCCIÓN

El fallecimiento de uno de los cónyuges sometido al régimen económico-matrimonial de gananciales, sobreviviendo el otro cónyuge, desencadena una serie de fenómenos jurídicos de gran relevancia tanto en el ámbito del Derecho civil como en el del Derecho tributario. La base o el sustrato de esos acontecimientos jurídicos está disciplinada por el Derecho civil y comprende, fundamentalmente, dos fenómenos. El primero consiste en la disolución de la sociedad de gananciales, en su liquidación y en la consecuente adjudicación de bienes tanto al cónyuge superviviente como al caudal hereditario del cónyuge fallecido, como especificación, en ambos casos, de la respectiva cuota de participación en la sociedad de gananciales disuelta, esto es, de la cuota ideal del 50 por 100 del valor del patrimonio de tal sociedad. El segundo consiste en la apertura del proceso sucesorio del cónyuge fallecido respecto a los elementos patrimoniales que conforman su caudal relicto o hereditario.

Sobre esos fenómenos jurídicos, disciplinados y configurados en su sustancia por el Derecho civil, se superpone el Derecho tributario, que los toma en consideración para hacer derivar de los mismos determinadas consecuencias en el orden jurídico-tributario. Fundamentalmente, el Derecho tributario toma en consideración el fenómeno sucesorio y, más en concreto, la adquisición de elementos patrimoniales por parte de los herederos y legatarios del causante a que el mismo da lugar, por cuanto este hecho constituye un índice de capacidad económica que justifica la exigencia del ISD en su modalidad de adquisiciones *mortis causa*<sup>1</sup>. En efecto, como reza el artículo 3.1 a) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (en adelante, LISD), dicha modalidad del Impuesto consiste en «la adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio»<sup>2</sup>.

El Derecho tributario, en consecuencia, incide en el fenómeno sucesorio, entendido en su conjunto, con un carácter complementario puesto que, como hemos dicho, corresponde al Derecho civil configurar la sustancia y dar forma y realidad jurídica a dicho fenómeno. Ahora bien, adopta-

<sup>1</sup> Como explica RAMALLO MASSANET, J., «Derecho fiscal frente a Derecho civil: discusión en torno a la naturaleza del Derecho fiscal entre L. Trotabas y F. Geny», *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid*, núm. 46, 1973, pág. 22, «hay conceptos e instituciones de la llamada "parte especial" del Derecho civil que siendo originarias de esta zona del ordenamiento jurídico, constituyen supuestos de hecho de los tributos». Pues bien, como señala RAMALLO, esta significación puramente fáctica del presupuesto de hecho de la obligación tributaria es decisiva tanto para el nacimiento de la misma como para la aplicación e interpretación de la norma tributaria. En definitiva, la finalidad perseguida con esa consideración fáctica del presupuesto de hecho de la obligación tributaria, aunque este esté constituido por actos o negocios jurídicos privados, «no es otra que eludir el que "el Derecho civil domina al Derecho fiscal" ya que –como se ha señalado anteriormente– fue en el ámbito de los impuestos de registro en donde se planteó el conflicto dado que los supuestos de hecho de los citados impuestos estaban constituidos por actos o negocios privados respecto de los cuales, en definitiva, el Derecho fiscal aparecía como un mero apéndice, como una consecuencia condicionada por el Derecho privado».

<sup>2</sup> Destaca PÉREZ ROYO, F., «Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Exposición general de la nueva regulación», en AA.VV., *Comentarios a la nueva Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, La Ley, Madrid, 1988, pág. 19, que sintéticamente el hecho imponible del ISD está constituido por «la adquisición u obtención por parte de una persona física de un incremento patrimonial lucrativo, sea en razón de operaciones *mortis causa* o *inter vivos*».

do por la norma tributaria como presupuesto de hecho un determinado acto, negocio jurídico o institución jurídica configurada por el Derecho civil, cabe una interpretación de los conceptos jurídico-privados que parta de los propios presupuestos científicos del Ordenamiento tributario, esto es, cabe una interpretación tributaria<sup>3</sup>. A estos efectos, no puede desconocerse, como ha destacado el profesor RAMALLO, que «el Derecho tributario ha hecho asumir como criterio de interpretación jurídica, general para todo el Ordenamiento, los elementos económicos, reales y situaciones en que la norma se aplica»<sup>4</sup>. Ocurre, sin embargo, que en ocasiones la interpretación que realizan los operadores jurídicos de la normativa tributaria rebasa el ámbito y finalidad propia a que está dirigida dicha normativa, incidiendo o pretendiendo incidir de forma sustancial en el fenómeno jurídico que constituye el sustrato o realidad tomada en cuenta por el Derecho tributario. Dicho en otras palabras, en ocasiones, determinadas interpretaciones de la normativa tributaria lo que pretenden es modificar el propio presupuesto de hecho configurado por el Derecho civil y asumido como tal por la norma tributaria, invadiendo, por decirlo así, el campo propio del Derecho civil o, dicho con más propiedad, forzando y distorsionando el propio presupuesto de hecho de la norma tributaria, en el sentido de que van a disciplinar y configurar a conveniencia del intérprete determinadas instituciones jurídicas propias del Derecho civil que como tales han sido asumidas por la norma tributaria, en lo que puede constituir una clara extralimitación de dicho intérprete tributario, en la medida en que con ello se esté modificando el propio presupuesto de hecho adoptado por la norma tributaria<sup>5</sup>.

Esto es lo que ocurre, desde nuestro punto de vista, con el tratamiento tributario que un sector de la jurisprudencia está dando a la aplicación del ISD en los casos en los que se produce la disolución y liquidación de la sociedad de gananciales por muerte de uno de los cónyuges, sobreviviendo el otro cónyuge. En concreto, respecto a la comprobación de valores que puede efectuar la Administración tributaria y respecto a la aplicación de determinadas reducciones a practicar sobre la base imponible del impuesto.

Ambos problemas jurídicos revisten una gran importancia. Por una parte, desde el punto de vista del interés de las Administraciones autonómicas, a las que, en virtud de la cesión de tributos realizada por el Estado corresponde percibir la recaudación del Impuesto obtenida en su territorio, así como desarrollar su gestión y el ejercicio de determinadas competencias normativas sobre el Impuesto que pueden incidir de manera más o menos decisiva en los elementos de cuantificación de la deuda tributaria<sup>6</sup>. Estas se muestran especialmente interesadas y, en tal sentido, muy activas a favor de una deter-

<sup>3</sup> Como señala RAMALLO MASSANET, J., «Derecho fiscal...», cit., pág. 22, «estos conceptos privados no pueden ni deben ser interpretados *a priori* según su contenido jurídico-privado y siguiendo la interpretación que en su ámbito de origen les dio la jurisprudencia y la doctrina. Por el contrario, su interpretación debe partir de los presupuestos científicos del propio ordenamiento tributario, siguiendo el camino de aplicar los criterios y métodos generales de interpretación a dichos conceptos legales».

<sup>4</sup> RAMALLO MASSANET, J., «Derecho fiscal...», cit., pág. 18.

<sup>5</sup> Hay que tener en cuenta, como señala GARRIGUES, J., *Contestación al discurso de ingreso de F. Sainz de Bujanda en la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación*, Madrid, 1970, págs. 105-106, que «cualquier modificación que el legislador tributario introduzca en las relaciones jurídicas subyacentes no tiene efectos extratributarios, es decir, no afecta a tales relaciones más que en la medida en que constituyen presupuestos de hecho de los tributos. Quiere esto decir que la ley fiscal no penetra en la entraña jurídica de la relación de que se trate, sino que se limita a configurar esta última como hecho que genera la obligación tributaria». (Citado por RAMALLO MASSANET, J., «Derecho fiscal...», cit., pág. 24).

<sup>6</sup> Sobre el concepto de tributo cedido y su configuración en nuestro Ordenamiento, con las distintas posibilidades que la cesión de tributos otorga a las Comunidades Autónomas en cuanto al ejercicio de las competencias tributarias sobre las concretas

minada interpretación respecto a la extensión de la comprobación de valores en el ISD y a la forma de aplicación de determinadas reducciones en el mismo, que favorece claramente su interés recaudatorio. Por otra parte, desde el punto de vista del interés de los contribuyentes, estos se ven masivamente afectados por ambos problemas en la aplicación del ISD, con la consiguiente repercusión económica que ello les acarrea. De ahí que postulen una interpretación bien distinta a la seguida por las Administraciones autonómicas, negadora de la posibilidad de que la comprobación de valores alcance a los elementos patrimoniales asignados al cónyuge superviviente en la liquidación de la sociedad de gananciales, y valedora, asimismo, de la libre voluntad de las partes en el reparto de los bienes integrantes del caudal hereditario a la hora de aplicar determinadas reducciones sobre la base imponible del Impuesto.

La jurisprudencia, lejos de sentar un criterio uniforme sobre ambos problemas, mantiene, por el contrario, dos criterios radicalmente opuestos manifestados en dos sentencias, únicas, del Tribunal Supremo. El primero, elaborado por la Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de julio de 2001 [rec. 5309/1996 (NFJ010926)], favorable al interés recaudatorio de las Administraciones autonómicas. El segundo, expuesto por la Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de diciembre de 2004 [rec. 71/2003 (NFJ019110)], más favorable a los intereses del contribuyente. A partir de ahí, como analizaremos en este trabajo, los Tribunales Superiores de Justicia de las Comunidades Autónomas se suman a uno u otro criterio, fallando de forma diametralmente opuesta sobre los mismos problemas jurídicos y, creando, con esta disparidad de criterios, una aplicación no uniforme o no igualitaria del Impuesto en todo el territorio nacional.

En este trabajo, por lo tanto, nos vamos a centrar en el análisis de ambos problemas jurídicos que se han planteado en la aplicación del ISD en los casos de liquidación de la sociedad de gananciales por muerte de uno de los cónyuges, pues ambos, como veremos, tienen una raíz común y, también, una solución similar. Lógicamente, en dicho análisis tendremos muy presentes los criterios contrapuestos sentados por la jurisprudencia, así como los criterios aportados por la doctrina de la Administración, a través de sus contestaciones a consultas o de las resoluciones del TEAC, sin olvidar, claro está, las aportaciones que sobre estas cuestiones haya podido efectuar la doctrina científica.

## 2. EL PROBLEMA RELATIVO A LA COMPROBACIÓN DE VALORES

### 2.1. El problema: las Administraciones autonómicas comprueban el valor de los bienes adjudicados al cónyuge superviviente y aumentan proporcionalmente la base imponible del ISD de los herederos del cónyuge premuerto.

Algunas Administraciones autonómicas a la hora de llevar a cabo la comprobación de valores en el ISD no se limitan a los concretos elementos patrimoniales adjudicados en virtud de la sucesión a los

---

figuras tributarias cedidas, pueden consultarse, entre otros, GARCÍA MARTÍNEZ, A., «La configuración del tributo cedido como recurso autonómico», *REDF*, núm. 112, 2001, págs. 705 y ss.; RUIZ ALMENDRAL, V., *Impuestos cedidos y corresponsabilidad fiscal*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2004, y DE LA PEÑA AMORÓS, M. M., *Las competencias normativas de las Comunidades Autónomas en los tributos cedidos*, Universidad de Murcia, Murcia, 2005, págs. 19 y ss.

respectivos sujetos pasivos del Impuesto, sino que incluyen también como objeto de la comprobación de valores a los bienes integrantes de la sociedad de gananciales que, en virtud de la disolución y liquidación de la misma a raíz de la muerte del causante, fueron adjudicados al cónyuge superviviente<sup>7</sup>.

Tal criterio administrativo respecto a la determinación del ámbito material de la comprobación de valores genera una sorpresa mayúscula en los contribuyentes, que no alcanzan a comprender cómo es posible que la comprobación de los valores declarados a efectos del ISD pueda extenderse a elementos patrimoniales que no han sido objeto de la sucesión del causante, sino que han sido adjudicados al cónyuge superviviente como consecuencia de la disolución y liquidación de la sociedad de gananciales<sup>8</sup>. Tal sorpresa, lógicamente, suele ser muy desagradable, puesto que a resultas de la actuación de comprobación de valores se produce un considerable aumento de la base imponible del ISD que corresponde satisfacer a cada uno de los causahabientes del cónyuge fallecido, convertidos en sujetos pasivos del Impuesto. Lo cual se traduce, a la postre, en la práctica de una liquidación complementaria por el ISD que suele reflejar una deuda tributaria adicional de cuantía nada despreciable, a pagar por el contribuyente a la correspondiente Hacienda pública<sup>9</sup>.

Y en todo ello tiene mucho que ver, lógicamente, el que la Administración haya tomado en consideración, a efectos de integrar la base imponible del ISD, el valor de todos los elementos patrimoniales de los que era titular el causante, incluidos todos los bienes y derechos integrantes de la sociedad de gananciales, esto es, incluidos también los bienes y derechos que tras la disolución y liquidación de la sociedad de gananciales fueron adjudicados al cónyuge superviviente como pago o

<sup>7</sup> Es lo que sucede, por ejemplo, en los casos que dan lugar a la STSJ de Castilla y León de 3 de marzo de 2005 [rec. 52/2000 (NFJ019466)]; STSJ de Castilla y León de 9 de junio de 2006 (rec. 480/2004); STSJ de Castilla y León de 21 de julio de 2006 (rec. 290/2005). En todos ellos, la Administración tributaria de la Comunidad Autónoma de Castilla y León ha integrado los bienes adjudicados al cónyuge superviviente en el ámbito de la comprobación de valores realizada a los sujetos pasivos del ISD, distribuyendo entre estos el 50 por 100 del valor resultante a efectos de integrar las respectivas bases imponibles y girando, en consecuencia, las respectivas liquidaciones complementarias a los mismos. Este es también el criterio seguido, por ejemplo, en el caso que da lugar a la STSJ de Cantabria de 30 de enero de 2004 [rec. 41/2003 (NFJ017934)], a la STSJ de Cataluña de 2 de marzo de 2000 (rec. 188/1996) y a la STSJ de Madrid de 12 de enero de 2007 [rec. 2333/2002 (NFJ026779)].

<sup>8</sup> Como deja traslucir la STSJ de Andalucía (Málaga), de 16 de mayo de 2005 [rec. 524/2000 (NFJ021059)], los contribuyentes muestran su perplejidad ante la comprobación de bienes que no forman parte del caudal relicto, cuando señala que «la pretensión que se hacer valer en este proceso es, según el suplico de la demanda, que se revoque la anterior resolución por ser imposible la práctica de comprobación de valor sobre un inmueble que no forma parte del caudal relicto».

<sup>9</sup> La STSJ de Castilla y León de 9 de junio de 2006 (rec. 480/2004), ilustra muy bien de cuál suele ser la actuación del contribuyente en estos casos a la hora de declarar y liquidar el ISD y de cómo se produce la corrección de la base imponible del Impuesto y la práctica de la correspondiente liquidación complementaria por parte de la Administración, a raíz de una comprobación de valores comprensiva también de los bienes integrantes de la sociedad de gananciales que fueron adjudicados al cónyuge superviviente cuando se disolvió y liquidó esta. Respecto a la actuación del contribuyente, señala la referida Sentencia que «realizado el inventario de los bienes de la sociedad de gananciales del difunto, el total de bienes y derechos ascendió a 5.418.636,37 euros. Seguidamente se llevó a cabo la liquidación de la sociedad de gananciales, adjudicando a la viuda bienes y derechos por valor del 50% del inventario, es decir, 2.790.597,73 euros, por lo que la masa hereditaria bruta ascendía a 2.790.597,73 euros, cantidad de la que se descontaron los gastos y deudas deducibles, resultando una masa hereditaria neta de 2.751.344,18 euros, liquidando la recurrente el impuesto correspondiente». Tal actuación del contribuyente, en cambio, es enmendada por la Administración tributaria en el sentido señalado más atrás, pues, como se explica en la Sentencia, «por el Servicio Territorial de Economía y Hacienda de la Delegación Territorial de Soria de la Junta de Castilla y León, al amparo del artículo 18 de la Ley 29/1987, se procedió a la comprobación de valores, fijándose un caudal hereditario comprobado de 4.133.660,33 euros, llevándose a cabo la comprobación sobre la totalidad de los bienes sin excluir los adjudicados a la cónyuge viuda como consecuencia de la disolución y liquidación de la sociedad de gananciales, girándose como consecuencia de esa comprobación oportuna liquidación provisional por el concepto de Impuesto sobre Sucesiones».

especificación de su cuota de participación en dicha sociedad. Determinado así el valor de todos los elementos patrimoniales, la Administración atribuye el 50 por 100 de ese valor a los causahabientes del cónyuge fallecido por cuanto tal valor integra la masa hereditaria de este, es decir, toma el valor de la cuota ideal de participación en la sociedad de gananciales del cónyuge fallecido, que integraría el caudal hereditario, y distribuye ese valor entre los distintos causahabientes del mismo, es decir, entre los distintos sujetos pasivos del ISD que han adquirido bienes o derechos de esa sucesión *mortis causa*, con base en lo dispuesto en el artículo 27.1 de la LISD <sup>10</sup>.

La reacción del contribuyente ante esta actuación de la Administración no se hace esperar, planteándose rápidamente el conflicto, que inicialmente se ventila ante los órganos de revisión económico-administrativos <sup>11</sup>. Si estos consideran correcto el criterio de la Administración, el conflicto termina por desembocar en el orden contencioso-administrativo <sup>12</sup>. Si, por el contrario, los órganos económico-administrativos dan la razón al contribuyente, es la Administración autonómica la que, disconforme con tal criterio, acude al orden contencioso-administrativo <sup>13</sup>.

<sup>10</sup> Así lo postula el Abogado del Estado en el caso que da lugar a la STS de 28 de julio de 2001 [rec. 5309/1996 (NFJ010926)], cuando, al recoger los distintos argumentos esgrimidos por este, pone el Tribunal en boca del mismo que «compete a la Oficina Gestora, en supuestos como el presente, determinar el valor neto de los bienes y derechos inventariados, la mitad de cuyo valor (no de los bienes) constituye el haber de gananciales del cónyuge viudo y la otra mitad será el haber hereditario. Así se podrá determinar la base imponible de cada contribuyente y se tendrá por una parte el haber de gananciales del cónyuge viudo y por otra las participaciones o bases imponibles de los causahabientes. Las concretas adjudicaciones de bienes que se hagan entre ellos carecen de trascendencia en el impuesto sobre sucesiones». Esta tesis es finalmente acogida por el Tribunal, para el que «competencia de la Oficina Gestora es determinar el valor neto de dichos bienes, para precisar posteriormente el haber partible entre los herederos y legatarios, si los hubiere, lo cual constituirá la base imponible del impuesto de sucesiones.»

<sup>11</sup> Como ilustra la STSJ de Castilla y León de 9 de junio de 2006 (rec. 480/2004), «argumenta la recurrente en apoyo de sus pretensiones anulatorias que los bienes adjudicados a la viuda en pago de su parte en la sociedad de gananciales, no constituyen masa hereditaria del causante, por lo que la Administración no puede realizar comprobación de valores sobre los mismos a los efectos de practicar una nueva liquidación, sosteniendo que la postura sostenida por la parte demandada es contraria a derecho, por vulnerar lo dispuesto en los artículos 9.1, 18.1 y 27 de la Ley 29/87, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, con vulneración del principio constitucional de igualdad, y contraviniendo la doctrina de la propia Dirección General de Tributos, al margen de constituir un supuesto de doble imposición contrario a derecho, no resultando aplicable la sentencia del Tribunal Supremo de 28 de julio de 2001».

<sup>12</sup> Es lo que sucede, por ejemplo, en el caso planteado en la STSJ de Castilla y León de 9 de junio de 2006 (rec. 480/2004), pues, como señala el Tribunal, «constituye el objeto del presente recurso jurisdiccional la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León, Sala de Burgos, de 26 de agosto de 2004, desestimando las reclamaciones económico-administrativas N.º 42/32/03 y acumulada 42/74/03 formuladas por la recurrente, contra las resoluciones del Servicio Territorial de Economía y Hacienda de Soria de la Junta de Castilla y León comprensivas del expediente de comprobación de valores relativo a la herencia causada por Don Carlos Alberto, y de la liquidación provisional NÚM000 que como consecuencia del mismo se ha practicado por el Impuesto sobre Sucesiones, con un importe a ingresar de 97.580,54 euros».

<sup>13</sup> Así, por ejemplo, en la STSJ de Castilla y León de 3 de marzo de 2005 [rec. 52/2000 (NFJ019466)], son los Servicios Jurídicos de la Comunidad Autónoma los que promueven el pleito, impugnando «la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León de 23 de febrero de 1999 que estimó la reclamación económico-administrativa núm. 34/689/96 interpuesta por doña Flor, doña Diana y doña Teresa contra las liquidaciones complementarias núms. NÚM000, NÚM001, NÚM002 giradas por la Delegación Territorial de Palencia de la Junta de Castilla y León a cada una de las reclamantes como consecuencia del valor comprobado fijado a los bienes pertenecientes a la herencia de don Plácido, a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, y dispuso, en los términos que se indican en dicha Resolución: 1) que los bienes que se adjudican al cónyuge supérstite, por la disolución de la sociedad de gananciales, no forman parte de la herencia, y en su consecuencia no forman parte del caudal hereditario; 2) los bienes adjudicados en pago del usufructo universal forman parte de la herencia, y los aumentos en la comprobación de valores se prorratearán entre los distintos adquirentes o herederos; 3) anular las liquidaciones giradas que han sido impugnadas, debiendo la Oficina Gestora proceder a girar nuevas liquidaciones sobre las bases imponibles determinadas en base a las consideraciones anteriormente expuestas».

La cuestión, habida cuenta de los intereses económicos en juego, no deja indiferente ni al contribuyente ni a la Administración, convirtiéndose en una genuina cuestión jurídica que, como hemos anunciado ya, ha encontrado soluciones contradictorias en la jurisprudencia<sup>14</sup>.

## 2.2. La solución del problema en la jurisprudencia.

### 2.2.1. La doctrina de la Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de julio de 2001.

La solución a la mencionada cuestión jurídica ha estado muy mediatizada en un primer momento por la existencia de un pronunciamiento del Tribunal Supremo sobre la misma, que se ha mostrado claramente favorable a los intereses de la Administración tributaria, admitiendo la comprobación de valores de los bienes gananciales atribuidos al cónyuge superviviente. Se trata de la Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de julio de 2001 [rec. 5309/1996 (NFJ010926)], que, al parecer, no ha sentado jurisprudencia, al constituir una única sentencia que se manifiesta en tal sentido<sup>15</sup>. Para esta Sentencia del Tribunal Supremo, «el haber de la sociedad de gananciales constituye, por tanto, un antecedente necesario de la estricta liquidación del impuesto sucesorio, indispensable para la delimitación de dos masas de bienes que hasta entonces estuvieron sometidos a la misma gestión». De ahí que el Tribunal considere que «por ello puede afirmar la Administración que «lo que procede hacer en los supuestos como el ahora planteado es determinar el valor neto de los bienes y derechos inventariados, la mitad de cuyo valor (no de los bienes) constituye el haber de gananciales del cónyuge viudo y la otra mitad será el haber hereditario». Por lo cual, determina el Tribunal que «en consecuencia, la comprobación de valores afecta a todos los bienes relictos, que no debe olvidarse, eran todos gananciales»<sup>16</sup>.

<sup>14</sup> Como sintetiza muy bien la STSJ de Castilla y León de 3 de marzo de 2005 [rec. 52/2000 (NFJ019466)], «la cuestión que ha de analizarse es puramente jurídica y consiste en determinar si la comprobación de valores efectuada por la Administración Autonómica a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones afecta a todos los bienes del causante –también a la mitad de los gananciales, cuando es este el régimen económico del matrimonio–, que es la tesis de la parte actora, o, por el contrario, esa comprobación de valores no afecta a los concretos bienes que fueron adjudicados –en este caso a la viuda– como consecuencia de la disolución y liquidación de la sociedad de gananciales, cuando esta se produce, como en este supuesto, por el fallecimiento del otro cónyuge, que es lo que se señala en la Resolución impugnada.»

<sup>15</sup> Así lo han indicado expresamente algunos Tribunales Superiores de Justicia para justificar su alejamiento de la doctrina de esta Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de julio de 2001, como, por ejemplo, se pone de manifiesto en la STSJ de Andalucía (Sevilla) de 4 de octubre de 2007 [rec. 550/2005 (NFJ028273)], cuando señala el Tribunal, en referencia a la interpretación realizada sobre la virtualidad del artículo 27.1 de la LISD por la mencionada Sentencia del Tribunal Supremo, que «la Sala no comparte esa interpretación, aun teniendo en cuenta la señalada sentencia, que al ser única no crea jurisprudencia».

<sup>16</sup> Con ello, el Tribunal Supremo casa la SAN de 16 de abril de 1996 [rec. 21/1994 (NFJ007806)], que había establecido la doctrina de que la comprobación del valor real de los bienes transmitidos a título hereditario ha de limitarse a dichos bienes exclusivamente, de suerte que los aumentos de valor que resulten se prorratearán entre los adquirentes y herederos, debiendo, en consecuencia, entenderse limitada la comprobación a la mitad del haber de la sociedad de gananciales, por ser ajeno al hecho imponible la adjudicación al cónyuge superviviente de la mitad que le corresponde. Por contrapartida, el Tribunal Supremo declara ajustados a Derecho los actos administrativos que fueron objeto de recurso en la instancia, destacadamente la Resolución del TEAC de 16 de diciembre de 1993 (NFJ007815), que sostuvo que una vez determinado el valor neto de los bienes y derechos inventariados, la mitad de ese valor constituye el haber de gananciales del cónyuge viudo, y la otra mitad es el haber hereditario, que permite determinar la base imponible del ISD de cada uno de los contribuyentes «con estricta igualdad y con arreglo a las normas reguladoras de las sucesiones», según dispone el artículo 27 de la LISD, careciendo de trascendencia a efectos del Impuesto las adjudicaciones de bienes que hagan los causahabientes.



El apoyo normativo en el que esta Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de julio de 2001 (NFJ010926) ha fundamentado la extensión de la potestad de comprobación del valor de los bienes y derechos a efectos del ISD a aquellos elementos patrimoniales que, constituyendo el haber de la sociedad de gananciales, han sido atribuidos, al liquidarse esta, al cónyuge superviviente, está constituido por lo dispuesto en el artículo 27.1 de la LISD y en el correlativo artículo 56.1 del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, que aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (en adelante, RISD), que se limita en este punto a reproducir lo dispuesto en el precepto legal. En la correcta interpretación de esta disposición legal se encuentra, por tanto, la clave para la solución del problema jurídico que nos ocupa.

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 27.1 de la LISD, «en las adquisiciones por causa de muerte, cualesquiera que sean las particiones y adjudicaciones que los interesados hagan, se considerará a 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 <sup>17</sup>».

Para la Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de julio de 2001 [rec. 5309/1996 (NFJ010926)] este precepto tiene virtualidad más allá de lo que estrictamente constituye la adquisición de bienes por los causahabientes, desplegándola también respecto al hecho jurídico previo de la liquidación de la sociedad de gananciales del cónyuge fallecido <sup>18</sup>. De esta forma y, prescindiendo de la concreta y real adjudicación de bienes que hayan acordado los interesados tanto respecto a la liquidación de la sociedad de gananciales como respecto a la partición de la herencia del causante, a efectos fiscales, la Administración tributaria puede llevar a cabo tanto la liquidación de la sociedad de gananciales, como paso inexcusable para la integración de la masa hereditaria del causante, como la partición de la herencia de acuerdo con el principio de estricta igualdad en las respectivas adjudicaciones. Ello permite afirmar al Tribunal, respecto a la liquidación de la sociedad de gananciales y la integración de la masa hereditaria, que la comunidad de gananciales y la hereditaria suponen «el 50% de una masa en que entraría la totalidad de los bienes gananciales y la de los transmitidos a título de herencia o legado». Con lo cual, queda claro que, según la doctrina de esta Sentencia, la comprobación del valor de los bienes y derechos adquiridos *mortis causa* a efectos del ISD puede extenderse a los bienes integrantes

<sup>17</sup> Como señala ROZAS VALDÉS, J. A., *Presunciones y figuras afines en el Impuesto sobre Sucesiones*, IEF-Marcial Pons, Madrid, 1993, págs. 128 y 129, sería más adecuado y correcto que el precepto se refiriese a proporcionalidad en vez de a igualdad, pues está claro que la masa hereditaria no es que se entienda repartida a efectos fiscales por partes iguales entre todos los adquirentes, sino que, dado que hay que seguir respecto a tal reparto las normas sucesorias, se considerarían las porciones proporcionales en que cada heredero ha sido instituido.

<sup>18</sup> La Sentencia de 28 de julio de 2001 [rec. 5309/1996 (NFJ010926)], acoge la tesis del Abogado del Estado, para el que, como nos explica el Tribunal «el artículo 27.1 [LISD] es aplicable a la liquidación de la sociedad de gananciales, de suerte que los aumentos que en la comprobación de valores de la herencia resulten deben prorratearse entre los herederos en cuanto a la mitad que les corresponde, imputando la otra mitad a la sociedad referida». El argumento con el que el Abogado del Estado construye tal tesis es que «el artículo 27.1 habla de "interesados", señal inequívoca de que está contemplando todo tipo de atribuciones de bienes derivados de la muerte del causante, no solo las correspondientes a los herederos o legatarios, sino a todos los interesados-intervinientes en el proceso que se abre con el fallecimiento de una persona, característica que debe predicarse del cónyuge viudo en cuyo matrimonio rigió la sociedad de gananciales». Ello permite concluir al Tribunal que para resolver este tipo de controversias es necesario «liquidar y separar las dos comunidades, la conyugal y la hereditaria, que integran dos negocios distintos, dos patrimonios diferentes y titulares también distintos». Y para el Tribunal, —y esto es especialmente relevante—, «cada una supone el 50% de una masa en que entraría la totalidad de los bienes gananciales y la de los transmitidos a título de herencia o legado.»

de la comunidad de gananciales que fueron adjudicados al cónyuge superviviente como especificación de su cuota de participación en la misma, pues el 50 por 100 del valor de los mismos integra la masa hereditaria que ha sido objeto de adquisición *mortis causa* por los causahabientes.

Algunos Tribunales Superiores de Justicia de las Comunidades Autónomas han seguido esta doctrina de la Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de julio de 2001 (NFJ010926), haciendo especial hincapié en la virtualidad del artículo 27.1 de la LISD para disciplinar a efectos fiscales no solo la partición de la herencia sino también la previa disolución de la sociedad de gananciales<sup>19</sup>.

### 2.2.2. La doctrina de la Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de diciembre de 2004.

La Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de diciembre de 2004 [rec. 71/2003 (NFJ019110)], dictada en un recurso de casación en interés de ley promovido por la Comunidad Autónoma de Madrid, ha sentado una doctrina bien diferente a la establecida por la Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de julio de 2001, respecto a la interpretación del artículo 27.1 de la LISD. Se trata, al parecer, de una única sentencia, por lo que tampoco ha sentado jurisprudencia, si bien, algunos Tribunales Superiores de Justicia han seguido su criterio.

Como señala esta Sentencia del Tribunal Supremo, «la Comunidad de Madrid postula la siguiente doctrina legal: "Cuando el artículo 27.1 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones habla de interesados, está contemplando todo tipo de atribuciones derivadas de la muerte del causante y no solo las correspondientes a los herederos o legatarios, sino a todos los interesados-intervinientes en el proceso que se abre con el fallecimiento de una persona, característica que debe predicarse del cónyuge viudo en cuyo matrimonio rigió la sociedad de gananciales".

Esta Sentencia del Tribunal Supremo rechaza tal doctrina legal, al considerar que el artículo 27.1 de la LISD y su correlativo artículo 56.1 del RISD tienen su ámbito de aplicación en las particiones y adjudicaciones realizadas con motivo de las sucesiones *mortis causa*, sin que puedan extenderse a la disolución y liquidación de la sociedad de gananciales, disciplinada en los artículos 1.392 y siguientes del Código Civil<sup>20</sup>.

<sup>19</sup> Como señala la STSJ de Castilla y León de 3 de marzo de 2005 [rec. 52/2000 (NFJ019466)], «los bienes que correspondan al cónyuge superviviente en concepto de mitad de los bienes gananciales, al no recibirse por herencia, no constituyen el hecho imponible del impuesto. Pero esto no supone, sin embargo, que para determinar el "valor" de los bienes transmitidos en este impuesto hayan de excluirse los bienes ya adjudicados al cónyuge viudo por la disolución y liquidación de la sociedad de gananciales y, por tanto, que en el supuesto de comprobación de valores de la Administración queden dichos bienes excluidos de esta comprobación que afecte a las posteriores liquidaciones». En el mismo sentido, STSJ de Castilla y León de 9 de junio de 2006 (rec. 480/2004). Sigue literalmente la argumentación de la STS de 28 de julio de 2001 la STSJ de Cantabria de 30 de enero de 2004 [rec. 41/2003 (NFJ017934)].

<sup>20</sup> Como señala la STS de 16 de diciembre de 2004 [rec. 71/2003 (NFJ019110)], «es claro, como indicaba la sentencia recurrida, que el precepto de los artículos 27.1 y 56.1 indicados se refiere a las particiones y adjudicaciones realizadas con motivo de las sucesiones *mortis causa*: "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", es decir, con arreglo a las normas de los artículos 1.051 y siguientes del Código Civil, referidos a la partición de la herencia. Sus efectos se limitan a la partición de la herencia, sin que puedan extenderse a los artículos 1.392 y siguientes del Código civil, referentes a la disolución y liquidación de gananciales, actos previos a los de partición de la herencia».

Para esta Sentencia del Tribunal Supremo, por tanto, «los citados artículos 27 y 56 solo despliegan sus efectos en el campo tributario sucesorio». El Tribunal distingue claramente la *sociedad de gananciales* y la *masa hereditaria*, que constituyen instituciones jurídicas distintas con patrimonios diferenciados y aunque suele ser frecuente en los casos de fallecimiento de uno de los cónyuges que la disolución y liquidación de la sociedad de gananciales coincida con el momento en que deben separarse los bienes de la masa hereditaria para su adjudicación, no siempre va a coincidir en el tiempo la liquidación de la sociedad de gananciales y la adjudicación de la herencia <sup>21</sup>.

La conclusión a que llega esta Sentencia del Tribunal Supremo es que «la adjudicación al cónyuge superviviente de los bienes que le correspondan en la liquidación de la sociedad de gananciales es ajena al hecho imponible del Impuesto de Sucesiones. El cónyuge superviviente no adquiere los bienes que le correspondan en la disolución de los gananciales como sucesor del cónyuge difunto sino como titular de la sociedad que se extingue» <sup>22</sup>. Por lo cual, no resulta aplicable a la liquidación de la sociedad de gananciales lo dispuesto en el artículo 27.1 de la LISD, que rige, a efectos tributarios, exclusivamente respecto a la partición y adjudicación de los bienes de la masa hereditaria entre los causahabientes.

Algunos Tribunales Superiores de Justicia de las Comunidades Autónomas han seguido esta doctrina de la Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de diciembre de 2004 (NFJ019110) de forma explícita, como es el caso del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, a raíz de supuestos en los que se discutía primordialmente sobre la posibilidad de aplicación de algunas de las reducciones establecidas en el artículo 20 de la LISD <sup>23</sup>. Incluso, al abordar directamente la cuestión de la extensión de la comprobación

<sup>21</sup> Señala la STS de 16 de diciembre de 2004 [rec. 71/2003 (NFJ019110)], que «aunque en el caso de autos la liquidación de la sociedad de gananciales coincida con el momento en que deben separarse los bienes de la masa hereditaria a efectos de su adjudicación, por haber fallecido el marido, sin embargo, ambos patrimonios, el de la masa hereditaria y el ganancial, constituyen instituciones jurídicas distintas y la disolución de la segunda puede no coincidir necesariamente en el tiempo con la adjudicación de la herencia ya que pueden darse en otras situaciones jurídicas diferentes».

<sup>22</sup> Señala la STS de 16 de diciembre de 2004 [rec. 71/2003 (NFJ019110)], que, la prueba de ello es que «el artículo 45.I.B) del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados declara que estarán exentas las adjudicaciones que a favor de los cónyuges, y en pago de las aportaciones de bienes y derechos verificadas por los cónyuges a la sociedad conyugal, se verifiquen a la disolución de la sociedad de gananciales y las transmisiones que por tal causa se hagan a los cónyuges en pago de su haber de gananciales; en el mismo sentido se manifiesta el artículo 88.I B) 3 del Reglamento del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales aprobado por el Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo. En ninguno de los dos preceptos se dispone nada acerca del principio de igualdad que deba guardarse en la adjudicación de los bienes, principio de igualdad que, en cambio, preside las adjudicaciones hereditarias a efectos tributarios.»

<sup>23</sup> Así, por ejemplo, en la STSJ de Madrid de 3 de noviembre de 2006 (rec. 395/2003), en un caso en el que «los bienes inventariados son gananciales, correspondiendo la mitad al cónyuge superviviente, para cuyo pago se le adjudican diversos valores mobiliarios y saldos bancarios; el resto de bienes, la otra mitad de los inventariados, integran la masa hereditaria, y entre ellos se encuentran la vivienda habitual del matrimonio, una plaza de garaje y un trastero». La Comunidad Autónoma procede a la comprobación de valores y al dictado de la correspondiente liquidación complementaria, en la que esta había entendido que el 50 por 100 de la vivienda habitual correspondía al cónyuge superviviente y, por tanto, la reducción del 95 por 100 sobre el valor de la misma solo procedía aplicarlo sobre el 50 por 100 de ese valor, que era el objeto de adquisición *mortis causa*. Esta Sentencia del TSJ de Madrid, siguiendo y reproduciendo expresamente la doctrina de la STS de 16 de diciembre de 2004, da la razón al contribuyente, interpretando que el artículo 27.1 de la LISD tiene virtualidad exclusivamente respecto a la partición de la herencia y la correspondiente adjudicación de los bienes a los causahabientes, estableciendo a efectos exclusivamente fiscales el principio de igualdad en tal partición, pero no puede desplegar tal precepto virtualidad respecto a la previa liquidación de la sociedad de gananciales. En el mismo sentido, STSJ de Madrid de 3 de noviembre de 2006 (rec. 396/2003) y STSJ de Madrid de 15 de diciembre de 2006 (rec. 1275/2003), que, claramente concluye que «hemos de convenir con los demandados que la liquidación de la sociedad de gananciales es un acto previo a la formación del haber hereditario, por lo que adjudicándose al viudo concretos bienes, en cuanto cotitular de la sociedad de gananciales que se liquida y en pago de la mitad del valor del patrimonio ganancial, nada obsta que, a consecuencia de tal

de valores en el ISD en los supuestos de disolución y liquidación de la sociedad de gananciales por fallecimiento de uno de los cónyuges, el Tribunal Superior de Justicia de Madrid ha mantenido materialmente el mismo criterio de la Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de diciembre de 2004 (NFJ019110), sin hacer mención expresa a la misma, esto es, ha mantenido la no aplicación del artículo 27.1 de la LISD a la liquidación de la sociedad de gananciales, señalando, por ejemplo, en la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 12 de enero de 2007 [rec. 2333/2002 (NFJ026779)], que «una cosa es la igualdad de ambas porciones y otra diferente es que en ellas se incluyan los bienes o porcentajes de los mismos que las partes entiendan convenientes, sin que sea necesario que todos ellos se adjudiquen por mitad». Por lo que, para el Tribunal, «en todo caso, es evidente que el haber hereditario solo puede estar formado, una vez disuelta la sociedad legal de gananciales, por la mitad de los bienes del fallecido y es únicamente sobre esa mitad sobre la que puede hacerse la comprobación de valores, en su caso»<sup>24</sup>.

También el Tribunal Superior de Justicia de Andalucía (Sevilla) ha seguido de forma expresa la doctrina sentada por la Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de diciembre de 2004 (NFJ019110) respecto a la no aplicación del artículo 27.1 de la LISD a la disolución y liquidación de la sociedad de gananciales, al pronunciarse sobre la cuestión de la aplicación de determinadas reducciones en la base imponible del ISD, en concreto, de la reducción ligada a la adquisición *mortis causa* de la vivienda habitual del causante<sup>25</sup>. En otras ocasiones, este Tribunal Superior de Justicia de Andalucía (Málaga), al abordar directamente el problema de la extensión de la comprobación de valores a los bienes adjudicados al cónyuge supérstite, llega a la misma conclusión material de la Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de diciembre de 2004 (NFJ019110) y, por tanto, mantiene un criterio contrario al sostenido por la Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de julio de 2001 (NFJ010926), esto es, que el artículo 27.1 de la LISD no tiene virtualidad respecto a la liquidación de la sociedad de gananciales y, por tanto, no es posible practicar la comprobación de valores a efectos del ISD sobre bienes que no forman parte del caudal hereditario, por haber sido adjudicados al cónyuge supérstite como pago de su cuota de participación en la sociedad de gananciales<sup>26</sup>.

operación, resulte que la totalidad de la vivienda habitual se le adjudicase al causante en pago de la mitad del haber ganancial y que posteriormente dicho bien, se atribuyese al viudo en usufructo como heredero y a una hija la nuda propiedad de esa vivienda, al formar parte ya la vivienda del haber hereditario del causante.»

<sup>24</sup> En el caso que da lugar a esta STSJ de Madrid de 12 de enero de 2007 [rec. 2333/2002 (NFJ026779)], la recurrente es la Comunidad de Madrid, que impugna la Resolución del TEAR de Madrid de 24 de junio de 2002 que estimó la reclamación interpuesta por el contribuyente contra la liquidación complementaria practicada por la Administración por el ISD como consecuencia de un expediente de comprobación de valores. A juicio de la Comunidad Autónoma recurrente, «debe anularse la resolución administrativa impugnada toda vez que la administración debe comprobar el valor de todos los bienes y derechos inventariados, la mitad de cuyo valor constituye el haber de gananciales del cónyuge viudo y la otra mitad será el haber hereditario. En consecuencia, la comprobación de valores afecta a todos los bienes relictos y no debe olvidarse que todos eran gananciales». El Tribunal, como hemos señalado, desestima esta pretensión de la Comunidad Autónoma, restringiendo el ámbito de la comprobación de valores exclusivamente a los bienes adjudicados a la masa hereditaria del cónyuge fallecido y, por ende, adquiridos *mortis causa* por sus herederos, sujetos pasivos del ISD.

<sup>25</sup> Así, por ejemplo, en las SSTSJ de Andalucía (Sevilla) de 4 de octubre de 2007 [rec. 550/2005 (NFJ028273)], 29 de junio de 2007 [rec. 226/2005 (NFJ028196)] y 19 de enero de 2007 [rec. 193/2005 (NFJ026160)].

<sup>26</sup> Así, por ejemplo, en la STSJ de Andalucía (Málaga), de 16 de mayo de 2005 [rec. 524/2000 (NFJ021059)], se señala que «la pretensión que se hace valer en este proceso es, según el suplico de la demanda, que se revoque la anterior resolución por ser imposible la práctica de la comprobación de valor sobre un inmueble que no forma parte del caudal relicto y, subsidiariamente, por estar insuficientemente motivada la comprobación». El Tribunal entiende que en el caso de autos, «en efecto, el inmueble cuyo valor se ha comprobado fue adjudicado a la viuda como consecuencia de la disolución de la sociedad de gananciales y el hecho de que la escritura que documenta esta disolución se presente ante la Administración antes o después de la presentación ante la misma administración es indiferente pues lo cierto es que esos bienes no forman parte de la herencia por haber sido pre-

### 2.3. El criterio de la doctrina de la Administración.

Respecto al criterio mantenido por la doctrina administrativa, la Dirección General de Tributos (en adelante DGT) se ha alineado claramente con la tesis que sostiene la inaplicabilidad del artículo 27.1 de la LISD a la liquidación de la sociedad de gananciales, tras su disolución por muerte de uno de los cónyuges. Acertadamente, entiende este Centro directivo que la disolución y liquidación de la sociedad de gananciales constituye una especificación o concreción de derechos preexistentes, pero no una transmisión patrimonial propiamente dicha<sup>27</sup>. Con lo cual, la adjudicación al cónyuge superviviente de la porción de los bienes integrantes de la sociedad de gananciales que le corresponde no está sujeta ni al ISD ni al ITPAJD, puesto que estos bienes ya pertenecían al cónyuge superviviente<sup>28</sup>.

De ahí que de forma taxativa, a través de las contestaciones a las numerosas consultas planteadas por los contribuyentes sobre esta cuestión, la DGT haya establecido el criterio de la no aplicación del artículo 27.1 de la LISD a la liquidación de la sociedad de gananciales, circunscribiendo, en cambio, su campo de aplicación a la adjudicación de bienes *mortis causa* a los herederos y legatarios del causante, esto es, al estricto fenómeno sucesorio<sup>29</sup>.

Consecuentemente con esta tesis, respecto al específico problema que nos ocupa, el de la extensión de la comprobación de valores a efectos del ISD, la DGT ha mantenido el acertado criterio de que

viamente adjudicados a la viuda del causante». El Tribunal llega a la conclusión de que «como consecuencia del fallecimiento de uno de los cónyuges se producen dos hechos jurídicos separados y diferentes que se suceden en el tiempo: la disolución del régimen de sociedad de gananciales y la apertura de la sucesión, cuyo análisis civil y tributario debe efectuarse separadamente. La liquidación de los bienes incluidos en la masa patrimonial de la sociedad de gananciales debe realizarse de acuerdo con lo previsto en los artículos 1.392 y siguientes del CC, que establecen, en esencia, que el remanente de las deducciones establecidas en dichos artículos se dividirá por mitad entre marido y mujer o sus respectivos herederos, sin que sea de aplicación a esta división ni, tampoco, a la adjudicación de bienes en pago del derecho de cada una de las partes, lo previsto para la liquidación del ISD en el artículo 27 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, que regula dicho impuesto». Por ello, señala el Tribunal que «así las cosas debemos estimar el recurso al quedar plenamente acreditada la realidad fáctica en que se sustenta la pretensión revocatoria debiendo ordenar a la Administración que no se produzca comprobación de valor alguno, en la medida en que no forma parte de la base imponible del impuesto liquidado al recurrente, la parte proporcional de la vivienda habitual de su causante». En el mismo sentido, STSJ de Andalucía (Málaga), de 12 de abril de 2007 (rec. 522/2000).

<sup>27</sup> Como señala, por ejemplo, la Contestación de la DGT a la Consulta núm. V2536-05 (NFC023737), de 21 de diciembre de 2005, «la división de los bienes integrantes de la sociedad de gananciales y la consiguiente adjudicación de las partes resultantes a los cónyuges en proporción a su interés en dicha sociedad no es una transmisión patrimonial propiamente dicha –ni a efectos civiles ni a efectos fiscales– sino una mera especificación o concreción de un derecho abstracto preexistente.»

<sup>28</sup> Como señala la Contestación de la DGT a la Consulta núm. V2536-05 (NFC023737), de 21 de diciembre de 2005, «la porción que corresponde al cónyuge sobreviviente no está sujeta ni al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ni al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, ya que no se produce ninguna transmisión de los bienes que la integran, pues estos ya pertenecían a dicho cónyuge.»

<sup>29</sup> Como señala, por ejemplo, la Contestación de la DGT a la Consulta núm. V0211-04 (NFC19992), de 20 de octubre de 2004, «la liquidación de los bienes incluidos en la masa patrimonial de la sociedad de gananciales debe realizarse de acuerdo con lo previsto en los artículos 1.392 y siguientes del Código Civil, que establecen, en esencia, que el remanente de las reducciones establecidas en dichos artículos se dividirá por mitad entre marido y mujer o sus respectivos herederos, sin que sea de aplicación a esta división ni, tampoco, a la adjudicación de bienes en pago del derecho de cada una de las partes, lo previsto para la liquidación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en el artículo 27 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, en la que se regula dicho impuesto». En la misma línea, señala la Contestación de la DGT a la Consulta núm. 0034-04 (NFC018799), de 15 de enero de 2004, que la aplicación del artículo 27 de la LISD solamente alcanza a las sucesiones por causa de muerte, sin que pueda extenderse a un acto como la disolución y liquidación de la sociedad de gananciales, «aun cuando se produzca por causa de muerte de uno de los cónyuges, porque no puede conceptuarse, ni en el orden civil ni en el tributario, como sucesión».

no resulta aplicable lo dispuesto en el artículo 27.1 de la LISD, dado que los bienes asignados al cónyuge superviviente no constituyen un supuesto de sucesión y lo que, en su caso, se podrá comprobar es la existencia de excesos de adjudicación al cónyuge superviviente con ocasión de la disolución y liquidación de la sociedad de gananciales. Así, por ejemplo, como señala la DGT en la Contestación a la Consulta número 1167-02 (NFC016509), de 1 de agosto de 2002, «respecto a la posibilidad de que la Administración competente para la exigencia de este impuesto, pueda comprobar la posible existencia de excesos de adjudicación derivados de la disolución, liquidación y adjudicación de los bienes gananciales, debe de responderse afirmativamente, puesto que, excluidas las mencionadas operaciones del concepto de sucesión, quedan como operaciones realizadas *inter vivos*, por lo que de producirse en su realización excesos de adjudicación gratuitos deberán considerarse como donaciones entre las partes, sin que sea de aplicación a estos supuestos lo dispuesto en el apartado 3 del reiteradamente citado artículo 27 de la Ley del impuesto, puesto que como se ha dicho, estas operaciones no son sucesiones».

La doctrina emanada del TEAC al respecto, sin embargo, difiere de la mantenida por la DGT, pues si bien entiende que el artículo 27.1 de la LISD no es aplicable a la liquidación de la sociedad de gananciales, lo que le permite afirmar la tesis de que las reducciones previstas en la normativa del Impuesto en relación con la adjudicación de determinados bienes serán aplicables en su integridad sobre el valor de tales bienes cuando los mismos hayan sido adjudicados a la masa hereditaria del causante, sin embargo, respecto al ámbito material de la comprobación de valores mantiene una tesis que no resulta coherente con esa línea de pensamiento, y que, en definitiva, supone una extensión del hecho imponible del ISD a la liquidación de la sociedad de gananciales.

En definitiva, el TEAC mantiene la tesis de que todos los bienes integrantes de la sociedad de gananciales pueden ser objeto de la potestad administrativa de comprobación de valores a fin de determinar el valor total de la masa ganancial que ha de distribuirse entre el cónyuge superviviente y el caudal relicto del cónyuge premuerto<sup>30</sup>. Así, para la Resolución del TEAC de 16 de marzo de 2005 (NFJ020474), «la comprobación de valor sobre todos los bienes gananciales está sobradamente justificada aunque aquellos no se repartan al 50 por ciento entre el cónyuge superviviente y los herederos<sup>31</sup>».

<sup>30</sup> Como señala la Resolución del TEAC de 16 de marzo de 2005 (NFJ020474), «hay que discrepar de la opinión de los interesados sobre la improcedencia de comprobar valores sobre bienes gananciales que finalmente no pasen a formar parte de la herencia, pues hay que destacar, en primer lugar, que los interesados presentaron un documento a liquidar con toda la relación de bienes el 25 de mayo de 2000, antes de la adjudicación concreta de bienes para pago de los gananciales que se formalizó en escritura pública el 14 de julio de 2001, por lo que en principio se procedió a cuantificar el haber ganancial, que era imprescindible para determinar tanto el haber individual del cónyuge sobreviviente, como el importe del caudal relicto, que por descontado debe hacerse a valores reales, y por tanto comprobados (art. 9 y 18 de la Ley 29/1987), con independencia de los bienes concretos en que habrían de traducirse estas dos masas patrimoniales».

<sup>31</sup> En el caso que da lugar a esta Resolución del TEAC de 16 de marzo de 2005 (NFJ020474) la Dependencia Gestora de la Administración tributaria autonómica había incoado expediente de comprobación de valores a efectos del ISD en relación con una sucesión *mortis causa*, extendiendo dicha comprobación sobre los bienes privativos del causante y sobre todos los bienes gananciales al entender que el 50 por 100 de estos últimos formaban parte de la masa hereditaria. Como consecuencia de esta comprobación de valores se incrementan sustancialmente las bases imponibles del ISD que habían declarado los herederos y se giran las correspondientes liquidaciones complementarias. En el caso la Administración tributaria había reducido la base de aplicación de determinadas reducciones a practicar sobre la base imponible al 50 por 100, en aplicación del artículo 27.1 de la LISD, al entender que solo la mitad de cada uno de los bienes gananciales se atribuía a la masa hereditaria, lo que, con acierto, es anulado por el TEAC, pero, sin embargo y de forma contradictoria con lo anterior, el TEAC, como hemos señalado en el texto, sí que considera correcto extender la comprobación a todos los bienes gananciales y, consecuentemente, proceder al aumento de la base imponible del ISD de los herederos, lo cual

## 2.4. Toma de postura: la Administración no puede extender la comprobación de valores a los bienes atribuidos al cónyuge supérstite.

### 2.4.1. El acierto del criterio de la Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de diciembre de 2004 (NFJ019110): el artículo 27.1 de la LISD no es aplicable a la liquidación de la sociedad de gananciales.

La doctrina que consideramos conforme con nuestro Ordenamiento jurídico es la que deriva de la Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de diciembre de 2004 (NFJ019110) y que, como hemos visto, han seguido algunos Tribunales Superiores de Justicia de las Comunidades Autónomas, extendiéndola al concreto problema de la delimitación del ámbito material de la comprobación de valores, y que, finalmente, ha sido llevada hasta sus últimas consecuencias por la DGT a través de sus contestaciones a las consultas tributarias planteadas por los contribuyentes.

De ella se derivan dos consecuencias fundamentales a efectos de nuestro estudio. La primera de ellas se refiere al ámbito de la comprobación de valores en el ISD –que es el que en este momento nos interesa–, que no puede alcanzar a los bienes atribuidos al cónyuge supérstite, por cuanto los mismos no forman parte de la masa hereditaria del cónyuge premuerto y no les resulta aplicable el principio de proporcionalidad consagrado a efectos fiscales en el artículo 27.1 de la LISD. La segunda, referida al ámbito de la aplicación de determinadas reducciones en el ISD –que analizaremos más adelante–, ya que han de respetarse las concretas atribuciones de bienes que en el orden civil se hayan efectuado entre el cónyuge supérstite y la masa hereditaria del cónyuge premuerto en la liquidación de la sociedad de gananciales.

### 2.4.2. La caracterización de la sociedad de gananciales como una comunidad de tipo germánico.

En nuestro Ordenamiento jurídico la sociedad de gananciales se configura en los artículos 1.344 y siguientes del Código Civil como una *comunidad de mano común* o *comunidad de tipo germánico*, donde no hay cuotas reales, ni, por ende, ejercicio individual de derechos dominicales<sup>32</sup>. Por el contrario, en la *comunidad de tipo romano*, que es la regulada en los artículos 392 y siguientes del Código Civil, cada condueño tiene «la plena propiedad de su parte y de los frutos y utilidades que le correspondan, pudiendo en consecuencia enajenarla, cederla o hipotecarla, y aún sustituir a otro en su aprovechamiento», según nos indica el artículo 399 del Código Civil.

Respecto a la situación en que se encuentra el patrimonio ganancial desde que fallece uno de los cónyuges hasta que se realiza la liquidación del mismo, la jurisprudencia ha señalado que constituye una *comunidad postganancial*, caracterizada porque a cada uno de los cotitulares –el cónyuge viudo y los causahabientes del premuerto– le pertenece una cuota en abstracto sobre la masa ganancial, que se materializará, tras la división-liquidación, en una parte concreta e individualizada de los

descansa nuevamente en la incorrecta idea de que la mitad de cada uno de los bienes gananciales se atribuye a la masa hereditaria y la otra mitad al cónyuge supérstite.

<sup>32</sup> Cfr., LACRUZ BERDEJO, J. L., *Elementos de Derecho Civil*, tomo IV, «Derecho de familia», Barcelona, 1990, págs. 392 y ss.

bienes y derechos singulares que se les adjudiquen<sup>33</sup>. Como señala la Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de septiembre de 1998, «en esa fase intermedia entre la disolución automática por fallecimiento de uno de los cónyuges y la posterior liquidación, se mantiene una suerte de comunidad o proindivisión en los bienes gananciales de tal forma que cada uno de los cotitulares –en el caso de autos, se repite, la viuda y los causahabientes del premuerto– ostentará una cuota en abstracto sobre el *totum* ganancial, cuota que se concretará, en particular, cuando se resuelva la liquidación de la misma, adjudicándose por consiguiente por las fórmulas de aplicación de la partición hereditaria, bienes concretos para la integración de la cuota que corresponda a los citados comuneros en los términos de los preceptos citados, de lo que se deriva, como efecto básico, que mientras la pervivencia de esa denominada comunidad postmatrimonial a cada comunero le pertenece una cuota en abstracto sobre la masa ganancial, que se materializará, tras la división-liquidación, en una parte concreta e individualizada de los bienes y derechos singulares que se les adjudique correspondientemente».

Por tanto, en la sociedad legal de gananciales cada uno de los cónyuges no tiene una cuota específica sobre cada uno de los bienes que la integran sino que cada cónyuge es titular de una cuota ideal de participación en el patrimonio de dicha sociedad y será solo cuando se produzca la disolución y liquidación de dicha sociedad cuando, atendiendo a la autonomía de la voluntad, se atribuya a cada cónyuge un 50 por 100 del valor del patrimonio de la sociedad de gananciales, que se concretará en la atribución de concretos elementos patrimoniales a cada uno de los cónyuges o, de haber sido el fallecimiento de uno de ellos la causa de la disolución de la sociedad de gananciales, al cónyuge supérstite y a la masa hereditaria del cónyuge premuerto<sup>34</sup>.

#### 2.4.3. La libertad de los interesados para distribuir los bienes gananciales entre el cónyuge supérstite y la masa hereditaria del cónyuge fallecido.

Esta libertad de los interesados para la atribución de bienes al cónyuge supérstite como pago o especificación de su cuota ideal en la sociedad de gananciales, que ha de ser respetada a efectos fiscales, permite un margen de acción a los interesados para diseñar una cierta planificación fiscal a fin de reducir el importe del ISD que han de satisfacer los causahabientes del finado.

Así, por lo que ahora nos interesa, para evitar que mediante el ejercicio de la potestad de comprobación de valores la Administración pueda elevar sustancialmente el valor de los bienes adquiridos por sucesión *mortis causa* y con ello incrementar la base imponible del ISD, los interesados pueden acordar la atribución de la mayor parte de los bienes inmuebles o de aquellos que más valor pudiesen alcanzar en caso de una eventual comprobación de valores, al cónyuge supérstite en pago de su cuota en la sociedad de gananciales. Mientras que al caudal hereditario del cónyuge fallecido se atribuirían aquellos bienes que no van a ser objeto de comprobación de valores por venir su valor

<sup>33</sup> Cfr., MORÓN PÉREZ, M.C., *Régimen tributario de la transmisión de la empresa*, Thomson-Aranzadi, Cizur Menor, 2007, pág. 182.

<sup>34</sup> Como señala la STSJ de Madrid de 12 de enero de 2007 [rec. 2333/2002 (NFJ026779)], «la sociedad de gananciales es una comunidad de bienes germánica en mano común en el sentido de que los cónyuges no tienen una cuota específica de los bienes que la integran sino que cada uno es cotitular de todos ellos y solo es a la disolución de la misma en la que, conforme a las reglas de la autonomía de la voluntad, se atribuyen un 50% del valor de los mismos, tal como regula el artículo 1.344 CC».



fijado administrativamente o por existir respecto a los mismos un valor de mercado incontrovertido<sup>35</sup>. O también se pueden atribuir al caudal hereditario aquellos bienes que estén exentos del pago del Impuesto o que disfruten de un importante beneficio fiscal que reduzca sustancialmente la carga tributaria, como es el caso de la vivienda habitual o de la empresa familiar<sup>36</sup>.

Lo fundamental, a estos efectos, es que los bienes libremente asignados tanto al cónyuge supérstite como a la masa hereditaria del cónyuge fallecido, como concreción o especificación de la respectiva cuota ideal del 50 por 100 en la sociedad de gananciales, representen, justamente, un valor equivalente a ese 50 por 100 del patrimonio de dicha sociedad. Mientras se mantenga esa proporción o equivalencia entre el valor de unos y otros bienes, las opciones que hayan adoptado los interesados, respetando, lógicamente, las limitadas prescripciones establecidas por el Código Civil, han de ser respetadas también por la Administración tributaria a la hora de liquidar el ISD pues constituyen, ciertamente, una válida opción para los interesados amparada por el Ordenamiento<sup>37</sup>. Entre dichas prescripciones del Código Civil cabe mencionar lo dispuesto en el artículo 1.406, que establece un derecho de adjudicación preferencial respecto a determinados bienes, pero tal derecho no se convierte en una exigencia obligatoria sino que constituye un derecho potestativo<sup>38</sup>. Entre esos bienes, destacadamente, se encuentra la vivienda habitual, pero, como decimos, respecto a su adjudicación el cónyuge supérstite solo tendrá un derecho preferencial de carácter potestativo<sup>39</sup>.

<sup>35</sup> Como explica GARCÍA MARTÍNEZ, A., *El valor tributario: su determinación objetiva y convencional*, Bosch, Barcelona, 2006, págs. 68 y 69, la comprobación de valores solo procederá cuando exista una cierta indeterminación en el valor de los bienes, pero no cuando dicho valor sea incontrovertido como sucede, por ejemplo, respecto a unas acciones que cotizan en Bolsa o respecto a los valores fijados administrativamente, como es el caso del valor catastral.

<sup>36</sup> No termina de convencernos, por ello, la afirmación de CALVO VÉRGEZ, J. «La reducción por adquisición *mortis causa* de empresa familiar, negocio profesional y participaciones en entidades en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: cuestiones teóricas y prácticas», *Revista Técnica Tributaria*, núm. 78, 2007, pág. 50, cuando señala que «en todo caso, lo que parece claro es que la disolución del régimen ganancial no podrá significar la elusión del pago del impuesto a través de adjudicaciones que no respeten las reglas establecidas, tal y como ocurriría si tuviese lugar la atribución al cónyuge viudo de bienes infravalorados con la finalidad de minorar el volumen de la herencia». De lo cual, extrae la consecuencia de que «de esta forma se procedería a gravar dos operaciones por el ISD: de una parte, la transmisión *mortis causa* por la mitad del valor de la sociedad de gananciales, cualquiera que resulte ser la valoración de los bienes efectuada por los interesados; y de otra, la donación de los herederos al cónyuge supérstite por el incremento de su patrimonio, que representa la infravaloración de los elementos que se le han adjudicado». Con ello parece incurrirse de nuevo en la idea que tanto hemos criticado a lo largo de este trabajo, esto es, la de extender la aplicación del artículo 27.1 de la LISD al fenómeno de la disolución y liquidación de la sociedad de gananciales, que es previo y distinto al fenómeno propiamente sucesorio y que, como hemos analizado, descansa en la idea de que la mitad de todos los bienes gananciales forman parte del caudal hereditario y, por tanto, puede llevarse a cabo una comprobación sobre el valor de los mismos a fin de prorratear los excesos de valoración obtenidos entre los causahabientes del cónyuge fallecido.

<sup>37</sup> Como señala AGUSTÍN TORRES, C., *Beneficios fiscales en la tenencia y transmisión de las empresas*, CISS, Valencia, 1999, pág. 64, en relación con la empresa individual o el negocio profesional, «producida la defunción de un cónyuge, el sobreviviente y los herederos del premuerto (el sobreviviente puede ser también heredero del premuerto) pueden practicar en la forma que les convenga la liquidación de la sociedad conyugal y atribuir, en su totalidad, la empresa o negocio profesional a la cuota matrimonial del sobreviviente o a la herencia del fallecido».

<sup>38</sup> Así, señala MORÓN PÉREZ, C., *Régimen tributario...*, cit., pág. 179, que «tan solo si en el haber existe uno de los bienes a los que se refiere el artículo 1.406 CC, entre los que se encuentra una empresa o negocio, existirá un derecho de adjudicación preferencial o predetracción para su adjudicación a uno de ellos, en el caso de la empresa, al que la hubiera explotado con su trabajo».

<sup>39</sup> Como señala la STSJ de Madrid de 12 de enero de 2007 [rec. 2333/2002 (NFJ026779)], «el artículo 1.406.4.º CC determina que cada cónyuge tendrá derecho en el caso de muerte del otro cónyuge a que se incluya con preferencia en su haber al liquidar la sociedad de gananciales y hasta donde este alcance, la vivienda donde tuviese su residencia habitual, pero ello no constituye

#### 2.4.4. El problema de la existencia de posibles excesos de adjudicación al cónyuge supérstite.

El problema, desde el punto de vista tributario, puede plantearse cuando esa proporción entre el valor de los concretos bienes atribuidos al cónyuge supérstite y el valor de los bienes atribuidos a la masa hereditaria del cónyuge fallecido se desequilibra claramente a favor de los bienes atribuidos al cónyuge supérstite. Tras ese desequilibrio puede esconderse, en muchos casos, una finalidad elusiva del pago del ISD por parte de los causahabientes del cónyuge fallecido.

Sin embargo, la forma de conjurar ese riesgo no estriba, tal y como hemos analizado, en forzar el campo de aplicación del artículo 27.1 de la LISD, ampliándolo a la liquidación de la sociedad de gananciales disuelta por el fallecimiento de uno de los cónyuges, concediendo a tal efecto a la Administración tributaria la posibilidad de comprobar el valor de todos los bienes gananciales en el ámbito de la comprobación del ISD en su modalidad de transmisión *mortis causa*, pues la liquidación de la sociedad de gananciales es ajena al propio fenómeno sucesorio que conforma el hecho imponible del ISD en su modalidad de transmisión *mortis causa*.

Extender la comprobación de valores a efectos del ISD a bienes que no son objeto de adquisición *mortis causa*, como hemos visto que hace la Administración tributaria en muchos casos, supone, en definitiva, extender el propio hecho imponible del Impuesto más allá de su configuración legal, lo cual contraría palmariamente los principios de reserva de ley en materia tributaria y de prohibición de la analogía, consagrados, respectivamente, en los artículos 8 y 14 de la LGT<sup>40</sup>. Además, ello conduciría también a gravar una capacidad económica ficticia o inexistente por cuanto la elevación de los valores de los bienes atribuidos al cónyuge supérstite tras la pertinente comprobación administrativa, de acuerdo con lo especificado en el artículo 27.1 de la LISD, supondría un aumento en la base imponible del ISD que deban satisfacer los causahabientes del cónyuge fallecido. Lo cual podría atentar contra el principio de capacidad económica consagrado en el artículo 31 de la CE<sup>41</sup>.

La forma de atajar las posibilidades de elusión fiscal en estos casos estriba en realizar una comprobación tributaria que ponga de manifiesto a la Administración la realidad de los negocios jurídicos y actos de disposición de bienes realizados por los interesados, a fin de que esta pueda calificarlos conforme a su verdadera naturaleza jurídica y darles, en consecuencia, el tratamiento fiscal adecuado, tal y como permite el artículo 13 de la LGT. La realidad fáctica sobre la que debe incidir esta comprobación será la propia liquidación de la sociedad de gananciales, atendiendo a la escritura de partición de bienes entre el cónyuge supérstite y la masa hereditaria del cónyuge fallecido, a efectos de descubrir posibles hechos imponibles del ISD y, en su caso, del ITPAJD.

---

una exigencia, sino un derecho potestativo, sin que exista norma legal alguna que obligue al cónyuge supérstite a incluir una porción determinada de la vivienda habitual en su haber, sea un determinado porcentaje de la misma o sea su totalidad».

<sup>40</sup> Sobre la prohibición de la analogía en Derecho tributario, *vid.*, el trabajo de PALAO TABOADA, C., «Tipicidad e igualdad en la aplicación de las normas tributarias. (La prohibición de la analogía en Derecho tributario)», *Anuario de la Facultad de Derecho de la Universidad Autónoma de Madrid*, núm. 1, 1997, págs. 219 y ss.

<sup>41</sup> Y no puede desconocerse, como acertadamente señala ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J., «Sistema tributario y Constitución», *Cuadernos de Derecho Público*, núm. 25, 2005, pág. 141, que «el principio de capacidad económica sigue siendo un criterio prioritario y básico en la consecución de la justicia tributaria, no solo ya porque exista una subordinación en la interpretación de otros principios materiales como el de generalidad e igualdad a su previa armonización con el principio de capacidad económica, sino porque la justicia tributaria necesita auxiliarse fundamentalmente de este principio».

En el marco del correspondiente procedimiento de comprobación tributaria iniciado por la Administración que, según los casos, puede ser un procedimiento de comprobación limitada o un procedimiento de inspección, la Administración puede llevar a cabo la comprobación del valor de los bienes asignados en la liquidación de la sociedad de gananciales al cónyuge superviviente y a la masa hereditaria del cónyuge fallecido. A través del ejercicio de sus potestades de comprobación e investigación y, específicamente, de comprobación de valores, la Administración tributaria puede poner de manifiesto la existencia de un exceso de adjudicación de bienes al cónyuge superviviente de carácter gratuito, esto es, que los bienes adjudicados como concreción de su cuota ideal en la sociedad de gananciales superen con creces el 50 por 100 del valor del patrimonio de dicha sociedad, sin que haya existido por parte de este una compensación económica a los causahabientes del cónyuge fallecido. También, en sentido inverso, la Administración puede poner de manifiesto la existencia de un exceso de adjudicación a la masa hereditaria del cónyuge fallecido, cuando los bienes atribuidos a la misma superen claramente el valor de la cuota de participación en la sociedad de gananciales disuelta<sup>42</sup>. Asimismo, la Administración puede calificar dicho exceso de adjudicación conforme a su verdadera naturaleza jurídica como una donación de bienes realizada *inter vivos* y derivar de ello las consecuencias fiscales oportunas<sup>43</sup>.

Todo ello, lógicamente, entraña un procedimiento de cierta complejidad en el que la Administración, entre otras cosas, tendrá que probar la existencia de los excesos de adjudicación acordados por los interesados y la causa de los mismos<sup>44</sup>. Hay que tener en cuenta, a tal efecto, que, normalmente, los excesos de adjudicación suelen arrancar de un convenio de los interesados y serán las estipulaciones derivadas del mismo las que deberán ser objeto de interpretación, al objeto de esclarecer su voluntad<sup>45</sup>. No es jurídicamente correcto, a tal efecto, que la Administración acuda al fácil expediente que proporciona el artículo 27.1 de la LISD, sobre todo teniendo en cuenta, además, las consecuencias que de ello derivan para los contribuyentes. Por ello, cuando los excesos de adjudicación al cónyuge superviviente en la liquidación de la sociedad de gananciales no sean expresamente declarados por los interesados sino que deriven o se pongan de manifiesto como consecuencia de la comprobación de valores desarrollada por la Administración, habida cuenta de que la determinación del valor real de los bienes y derechos entraña normalmente un cierto grado de incertidumbre objetiva, debiera la Administración ser especialmente prudente a la hora de calificar y gravar estos aumentos de valor como excesos de adjudicación<sup>46</sup>.

<sup>42</sup> Así, por ejemplo, la Resolución del TEAC de 17 de febrero de 1988 resuelve un caso en el que el Tribunal entendió que existió un exceso de adjudicación del cónyuge superviviente a los herederos del cónyuge fallecido con ocasión de la liquidación de la sociedad de gananciales, en concreto, se explica en dicha Resolución que «el usufructo adjudicado a la viuda en pago de su haber de gananciales valía (...) 75.000 pesetas, según las normas de valoración de los usufructos contenidas en el artículo 70.10 del Texto Refundido de 1967. Por consiguiente, la nuda propiedad valía la diferencia hasta 750.000 pesetas, es decir, 675.000 pesetas, y su adjudicación a los hijos en pago de su herencia supuso un exceso de 300.000 pesetas. Este exceso de adjudicación convenido entre la viuda y los herederos constituye una transmisión, en ese caso gratuita, de la madre, que percibe menos de su haber de gananciales, a favor de los hijos, que perciben más de su haber hereditario. Esa transmisión gratuita o donación es hecho imponible sujeto al impuesto».

<sup>43</sup> La Contestación de la DGT a la Consulta núm. 1167-02 (NFC016509), de 1 de agosto de 2002, como hemos analizado anteriormente, se decanta claramente en este sentido.

<sup>44</sup> Hay que tener en cuenta, a tal efecto, que como advierte MARTÍN MORENO, J. L., *Transmisiones inmobiliarias sujetas al Impuesto sobre Transmisiones Onerosas y Fraude Fiscal*. CEF, Madrid, 1999, págs. 481 y ss., a veces para evitar tributar por los excesos de adjudicación se incluyen en el inventario bienes inexistentes y, particularmente, dinero.

<sup>45</sup> Cfr., MERINO JARA, I., *Impuesto sobre sucesiones y donaciones. (Problemas actuales)*, Aranzadi, Pamplona, 2001, págs. 46 y 47.

<sup>46</sup> Sobre la indeterminación de determinados conceptos normativos de valor a efectos tributarios, *vid.*, GARCÍA MARTÍNEZ, A., *El valor tributario...*, cit., págs. 41 y ss.

Muy contrariamente al automatismo que parece inferirse de la aplicación del artículo 27.1 de la LISD o, incluso, con más propiedad, del principio del reparto por mitad del patrimonio de la sociedad de gananciales, en la determinación del valor comprobado y en el gravamen como donación en todo caso de los excesos de valor comprobado sobre el declarado por los contribuyentes respecto a los bienes atribuidos al cónyuge superviviente, convendría que en aras de la seguridad jurídica y de la justicia tributaria la Administración estableciese un margen o límite respecto al exceso de valor atribuido al cónyuge superviviente puesto de manifiesto con la comprobación para deducir de ello la existencia de una donación de los herederos del cónyuge fallecido al cónyuge superviviente susceptible de ser gravada como tal en el ISD. Téngase en cuenta que, respecto a los excesos de adjudicación que se produzcan entre los herederos y que sean puestos de manifiesto como consecuencia de la comprobación de valores, el artículo 27.3 de la LISD ya exige un margen de diferencia bastante amplio para que puedan ser liquidados como tales y, además, establece una norma valorativa de referencia que actúa como «cláusula salvavidas», esto es, que si los valores declarados no son inferiores al valor de los bienes a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio no habrá lugar a liquidar excesos de adjudicación derivados de la comprobación de valores. En concreto, señala el precepto que se liquidarán los excesos de adjudicación cuando el valor comprobado de lo adjudicado a uno de los herederos o legatarios exceda del 50 por 100 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 Neto<sup>47</sup>.

Parecería conveniente, en cualquier caso, que, *de lege ferenda* el legislador estableciese también un límite o margen de apreciación en estos casos en los que de la comprobación de valores de los bienes adjudicados al cónyuge superviviente en la liquidación de la sociedad de gananciales disuelta por la muerte del otro cónyuge resultase un valor superior al que le correspondería, a efectos de determinar la existencia de una donación gravable como tal transmisión lucrativa *inter vivos* por el ISD.

### 3. LA CORRECTA INTERPRETACIÓN Y VIRTUALIDAD DEL ARTÍCULO 27.1 DE LA LISD.

El artículo 27.1 de la LISD opera, por tanto, exclusivamente en el marco del proceso sucesorio a fin de disciplinar a efectos fiscales la atribución de bienes a los interesados en dicho proceso, que, según el precepto, se hará con sujeción al principio de estricta igualdad, salvo en los casos de los bienes atribuidos específicamente por el testador a persona determinada o adjudicados en concepto distinto del de herencia<sup>48</sup>.

<sup>47</sup> Como señalan BERMÚDEZ ODRIOZOLA, L.; PÉREZ DE AYALA BECERRIL, L.; PÉREZ DE AYALA BECERRIL, M., *Comentarios al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, Lex Nova, Valladolid, 2001, pág. 565, con el establecimiento de ese límite cuantitativo se evita que se liquiden excesos de adjudicación que no sean manifiestos y con el límite representado por la referencia a la valoración a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio queda claro que no se trata de una transmisión oculta entre los interesados.

<sup>48</sup> Señala TEJERIZO LÓPEZ, J. M., «El hecho imponible en el Impuesto sobre Sucesiones» en AA.VV., *La fiscalidad de las sucesiones y las donaciones*, Lex Nova, Valladolid, 1999, pág. 33, que el contenido de la presunción recogida en el precepto puede enunciarse así: «salvo atribución expresa del causante, se presume que todos los herederos adquieren por igual». No obstante, como advierte este autor, el precepto no tiene una finalidad probatoria, sino que «a efectos legales, se actúa como si la adquisición se hubiera realizado con absoluta igualdad, aunque en la práctica tal igualdad no haya existido».

Una de las consecuencias anudadas a ello, a los efectos que ahora nos interesan, es que los aumentos que en la comprobación de valores resulten se prorratearán entre los distintos adquirentes o herederos, salvo, como hemos señalado, en los casos en los que los bienes han sido directamente adjudicados por el testador a persona determinada, en los que el aumento de valor de esos bienes derivado de la comprobación administrativa se imputará en su integridad al adquirente del concreto bien. Y ello, con independencia de las particiones y adjudicaciones de bienes que, en la realidad, hagan los herederos. Esta regla, por tanto, opera solo a efectos fiscales y, como hemos dicho, su ámbito de aplicación queda restringido a los bienes adquiridos por los herederos del cónyuge fallecido que no hayan sido atribuidos de forma expresa por el testador a persona determinada.

El profesor MARÍN-BARNUEVO califica esta norma como una *disposición supletoria*, esto es, la considera una norma dictada con la finalidad de suplir un eventual desconocimiento de alguno de los elementos de la relación jurídica cuya constancia es necesaria para la correcta determinación del régimen jurídico aplicable<sup>49</sup>. Sin embargo, en el caso del principio de igualdad o proporcionalidad en las adjudicaciones a los herederos consagrado en el artículo 27.1 del ISD, la finalidad de la norma no estriba en salvar la dificultad que puede plantear el desconocimiento de la realidad, esto es, en la determinación de las adjudicaciones de bienes efectuadas a cada heredero, cuestión que puede ser perfectamente conocida por la Administración, sobre todo a raíz de la propia declaración de los herederos, sino más bien, en neutralizar a efectos fiscales las posibles opciones que en la partición y adjudicación de la herencia hayan podido barajar los herederos con la finalidad de eludir o, en todo caso, disminuir el pago del impuesto<sup>50</sup>.

De ahí que la doctrina haya incluido esta norma entre las ficciones legales, encaminada a evitar conductas elusivas del pago del Impuesto por parte de los contribuyentes<sup>51</sup>.

La vía más frecuente para la disminución de la carga fiscal sería, justamente, la que jugara con la diferencia entre los valores declarados y los resultantes de la comprobación de los mismos reali-

<sup>49</sup> Cfr., MARÍN-BARNUEVO FABO, D., *Presunciones y técnicas presuntivas en Derecho tributario*, McGraw-Hill, Madrid, 1996, págs. 153 y ss. Explica este autor que no se trata de una norma que pretenda posibilitar el conocimiento de la verdad; más bien se trata de un mandato por el que, constatado el desconocimiento de un elemento de la realidad cuya fijación es necesaria para determinar un particular régimen jurídico, –en el caso del art. 27.1 de la LISD tal desconocimiento se referiría a las concretas particiones y adjudicaciones de bienes efectuadas a cada uno de los herederos– se determina una determinada consecuencia jurídica vinculada a dicho desconocimiento –en nuestro caso, la estricta igualdad en la adjudicación de bienes a los herederos–.

<sup>50</sup> Como señala BENÍTEZ DE LUGO Y GUILLÉN, *El Impuesto sobre las sucesiones y sobre las donaciones*, Comares, Granada, 1992, pág. 419, «el sentido de esta regla, que más que de igualdad habría que llamar de proporcionalidad, es el de evitar que la Hacienda resulte perjudicada por las operaciones de partición realizadas por los interesados con finalidad de elusión o, en todo caso de disminución del Impuesto». En la misma línea, destacan la finalidad antielusiva del pago del impuesto CAZORLA PRIETO, L. M.; MONTEJO VELILLA, S., *El Impuesto de Sucesiones y Donaciones*, Civitas, Madrid, 1991, pág. 233, cuando señalan que su razón de ser es evitar «que a través de la partición los interesados repartan el caudal hereditario con independencia de sus respectivos títulos hereditarios, con la finalidad de hacer más ligero el peso del Impuesto».

<sup>51</sup> En este sentido, señala ROZAS VALDÉS, J. A., *Presunciones y figuras afines...*, cit., págs. 126 y 127, que «el Derecho tributario finge que se ha adquirido conforme a aquello en que se ha sido llamado, con la finalidad clara de que los causahabientes no desfiguren la deuda tributaria realizando una partición premeditadamente organizada atendiendo a motivaciones de ahorro fiscal». Por tanto, la ficción deriva «del hecho de atender, para liquidar el Impuesto, a la realidad formal, a las cuotas ideales, prescindiendo del enriquecimiento patrimonial producido, de la realidad material que genera la participación efectiva del haber hereditario».

zada por la Administración <sup>52</sup>. Como ejemplifica BENÍTEZ DE LUGO, esto se puede lograr en el caso de que existan herederos con diferente parentesco con el causante, adjudicando a los de parentesco más próximo (que tributan a un tipo menor) los bienes cuyo valor fiscal (en el Impuesto sobre el Patrimonio) está más alejado del real y que presumiblemente van a ser objeto de revisión al alza en la comprobación de valores <sup>53</sup>. Si no existiese la regla del artículo 27.1 del ISD, el exceso resultante de la comprobación resultaría atribuido al adjudicatario concreto y tributaría al tipo más beneficioso, con lo que resultaría minorada la deuda global de los herederos respecto de la Hacienda, sin perjuicio de las compensaciones internas que pacten entre sí los propios herederos <sup>54</sup>. Pues, justamente, este tipo de planificación fiscal es lo que intenta evitar la norma del artículo 27.1 de la LISD, imponiendo que en estos supuestos el incremento de valor resultante de la comprobación se prorratee entre los distintos adquirentes.

Por tanto, en la comprobación de valores en el ISD respecto a las transmisiones *mortis causa* hay que tener en cuenta esta especialidad representada por la regla de proporcionalidad en las adjudicaciones de bienes entre los adquirentes, que obliga al prorrateo del exceso del valor comprobado entre todos los adquirentes aunque el concreto bien en el que se haya puesto de manifiesto ese exceso de valor haya sido en la realidad atribuido en la partición y adjudicación de la herencia a un determinado heredero <sup>55</sup>.

Esta regla del artículo 27.1 del ISD ha merecido, por lo general, un juicio favorable a la doctrina <sup>56</sup>. Sin embargo, también se ha puesto de manifiesto que en los casos en los que la partición y adjudicación de los bienes de la herencia no se realice por los propios coherederos, sino por personas ajenas a los mismos, como puede ser el caso del comisario o contador-partidor nombrado por el testador (art. 1.057.1 del CC) o por el contador-partidor dativo nombrado por el Juez (art. 1.057.2 del CC), o por el propio Juez, las posibilidades de organizar tal partición con finalidad elusiva del pago del Impuesto prácticamente se desvanecen, por lo que la regla del artículo 27.1 perdería gran parte de su sentido <sup>57</sup>.

<sup>52</sup> Cfr., BENÍTEZ DE LUGO Y GUILLÉN, *El Impuesto sobre las sucesiones...*, cit., pág. 419.

<sup>53</sup> BENÍTEZ DE LUGO Y GUILLÉN, *El Impuesto sobre las sucesiones...*, cit., pág. 419.

<sup>54</sup> Cfr., BENÍTEZ DE LUGO Y GUILLÉN, *El Impuesto sobre las sucesiones...*, cit., pág. 420.

<sup>55</sup> Como señalan BERMÚDEZ ODRIÓZOLA, L.; PÉREZ DE AYALA BECERRIL, L.; PÉREZ DE AYALA BECERRIL, M., *Comentarios al Impuesto...*, cit., pág. 559, «si con ocasión de la comprobación del valor de un bien se pone de manifiesto que dicho bien ha sido infravalorado, la nueva liquidación que corresponda por el valor real del bien no se girará exclusivamente al adquirente del mismo o al heredero que haya resultado adjudicatario, sino que se sumará a la totalidad del caudal relicto y las consecuencias recaerán, prorrateadas, sobre todos los herederos».

<sup>56</sup> Señala, al respecto, TEJERIZO LÓPEZ, J. M., «El hecho imponible...», cit., pág. 34, que «la ficción legal de la igualdad es plausible en cuanto supone la aplicación práctica del principio de indisponibilidad de los elementos de la obligación tributaria, principio derivado a su vez de los de igualdad y reserva de ley sancionados en la Constitución. En efecto, la inexistencia de la presunción de igualdad sería tanto como dejar a la decisión de los obligados la determinación de la deuda tributaria y, en algunas ocasiones, la propia existencia del tributo con el simple procedimiento de adjudicar a alguno de los herederos bienes o derechos que no aumenten de valor o que estén no sujetos». Además, como ha hecho notar ROZAS VALDÉS, J. A., *Presunciones...*, cit., págs. 126 y 127, la existencia de esta regla contribuye a la neutralidad del Impuesto, pues en el caso de no existir, el componente tributario ligado a los fenómenos sucesorios podría influir, y marcadamente, en su desarrollo, en la partición efectiva del patrimonio.

<sup>57</sup> Como señalan BERMÚDEZ ODRIÓZOLA, L.; PÉREZ DE AYALA BECERRIL, L.; PÉREZ DE AYALA BECERRIL, M., *Comentarios al Impuesto...*, cit., págs. 558-559, la ficción legal pierde su legitimidad en los casos de ajenidad del partidor respecto a los coherederos, ya que ello hace desaparecer todo *animus defraudandi*, por ello, entienden estos autores que «lo lógico pues, en este caso, hubiese sido una presunción *iuris tantum*, con prueba en contrario».

Desentrañado, pues, el campo de aplicación del artículo 27.1 de la LISD y su correcta interpretación y sentido, conviene que pasemos adelante, abordando, para concluir este trabajo, el anunciado problema relativo a la aplicación de determinadas reducciones en el ISD donde, como hemos adelantado, tiene nuevamente incidencia la interpretación que la jurisprudencia ha venido haciendo de este precepto.

## 4. EL PROBLEMA DE LA APLICACIÓN DE LAS REDUCCIONES PREVISTAS EN EL ARTÍCULO 20.2 C) DE LA LISD

### 4.1. Las reducciones del artículo 20.2 c) de la LISD.

El artículo 20.2 c) de la LISD establece tres supuestos de reducción a practicar sobre la base imponible del ISD cuyo presupuesto de hecho está constituido por la adquisición *mortis causa* por personas ligadas con determinados vínculos de parentesco con el causante de tres tipos de bienes, respectivamente: a) la empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades, a los que resulte de aplicación la exención prevista en el artículo 4.8) de la Ley 19/1991, del Impuesto sobre el Patrimonio; b) la vivienda habitual del causante y c) bienes integrantes del patrimonio histórico español o del patrimonio histórico o cultural de las Comunidades Autónomas que estén exentos en el Impuesto sobre el Patrimonio en virtud de lo señalado en el artículo 4 apartados 1, 2 y 3 de la LIP. La base de la reducción está constituida por el valor a efectos del ISD de los bienes sobre los que recaer, que, lógicamente, estará incluido en la base imponible del Impuesto, y el porcentaje de la reducción respecto a los tres tipos de bienes es del 95 por 100<sup>58</sup>.

Por la importancia económica de los bienes a los que estas reducciones estatales se aplican y la frecuencia con que los mismos van a estar incluidos en la base imponible del ISD con ocasión de transmisiones *mortis causa*, especialmente en el caso de las empresas y negocios profesionales de carácter familiar y de la vivienda habitual del causante, así como por el porcentaje de la reducción, se colegirá fácilmente la trascendencia que estas reducciones tienen para las Comunidades Autónomas, a las que corresponde el rendimiento del Impuesto al tratarse de un Impuesto cedido por el Estado, en términos de disminución de la recaudación del Impuesto, así como, en la otra cara de la moneda, para los contribuyentes del Impuesto, en términos de ahorro fiscal. Y aunque el artículo 40.1 a) de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, en la que se regula el vigente sistema de financiación autonómica y la cesión de tributos, atribuye a las Comunidades Autónomas la posibilidad de regular estas

<sup>58</sup> La literatura sobre estas reducciones y sus requisitos de aplicación es abundante, como muestran los estudios generales de POZUELO ANTONI, F., «Las nuevas reducciones del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones», *Revista de Contabilidad y Tributación*, CEF, núm. 172, 1997, págs. 64 y ss., PÉREZ-FADÓN MARTÍNEZ, J. J., «Las nuevas reducciones del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones», *Tribuna Fiscal*, núm. 104, 1999, págs. 53 y ss., o AGUSTÍN TORRES, C.; AGUSTÍN JUSTRIBO, J., *Reducciones del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, Bosch, Barcelona, 2001. La doctrina llega al paroxismo cuando se trata de la reducción por adquisición de la empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades que resulten exentos del IP, pues por mencionar solo algunos de los últimos trabajos dedicados al tema, publicados en 2007, destacan CALVO VÉRGEZ, J., «La reducción por adquisición *mortis causa* de empresa familiar...», cit., págs. 45 y ss.; COLAO MARÍN, P. A., «El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y la transmisión de la empresa familiar», *Quincena Fiscal*, núm. 6/2007, págs. 39 y ss.; MORÓN PÉREZ, C., *Régimen tributario de la transmisión de la empresa*, cit, que dedica el capítulo III a la tributación de la transmisión de empresa en el ISD, y LUCHENA MOZO, G. M., *Fiscalidad de la empresa familiar*, Atelier, Barcelona, 2007, págs. 162 y ss.

reducciones estatales sobre la base imponible del ISD, tal posibilidad queda sujeta al límite de que han de mantenerlas en condiciones análogas a las establecidas por el Estado, pudiendo únicamente las Comunidades Autónomas mejorar las reducciones estatales, bien aumentando el porcentaje de las reducciones, bien ampliando las personas que pueden acogerse a las mismas o bien, por último, disminuyendo los requisitos para poder aplicarlas <sup>59</sup>.

#### **4.2. El problema: las Comunidades Autónomas aplican las reducciones del 20.2 c) de la LISD solo sobre el 50 por 100 del valor de los bienes bonificados.**

El problema del que queremos ocuparnos en este trabajo que ha surgido en la aplicación de estas reducciones se produce en casos en los que se procede a la liquidación de la sociedad de gananciales por muerte de uno de los cónyuges sobreviviendo el otro cónyuge. Algunas Comunidades Autónomas han seguido el criterio de que cuando los bienes sobre los que recaen estas reducciones en la base imponible del ISD, esto es, la empresa o negocio profesional de carácter familiar y las participaciones en ambos, siempre que a todos ellos les alcanzase la exención prevista en la LIP, la vivienda habitual del causante y, en su caso, los bienes integrantes del patrimonio histórico y cultural, tuviesen la condición de bienes gananciales, a la disolución y liquidación de la sociedad de gananciales se atribuirían necesariamente cada uno de ellos por mitad al cónyuge superviviente, como pago de su cuota en la sociedad de gananciales, y a la masa hereditaria del cónyuge fallecido, por lo que los adquirentes *mortis causa* solo podían adquirir el 50 por 100 de tales bienes y, en consecuencia, la base para la aplicación de la correspondiente reducción estaría constituida por la mitad del valor de tales bienes que es el que, efectivamente, se incluye en la base imponible del ISD.

Los ejemplos que muestran tal actuación de las Administraciones tributarias autonómicas son numerosos en la jurisprudencia pues, como es de suponer, tal interpretación y actuación administrativa ha generado los correspondientes conflictos con los contribuyentes que, normalmente, han obtenido satisfacción en la vía económico-administrativa en sentido favorable a sus pretensiones, lógicamente, contrarias a la interpretación autonómica, siendo entonces la respectiva Comunidad Autónoma la que impugna la correspondiente resolución económico-administrativa en vía contencioso-administrativa. Tal es la actuación, por ejemplo, de la Comunidad Autónoma de Madrid respecto a la aplicación de la reducción relativa a la vivienda habitual del causante <sup>60</sup>. También

<sup>59</sup> En efecto, como explica DE LA PEÑA AMORÓS, M. M., *Las competencias normativas...*, cit., págs. 154 y ss., la mayoría de las Comunidades Autónomas que han hecho uso de su competencia normativa para regular estas reducciones estatales han aumentado el porcentaje de la reducción en el caso de la adquisición de empresas y negocios familiares del 95 por 100 establecido por el Estado al 98 por 100 o, en algún caso, al 99 por 100, lo que prácticamente equivale a una exención. Otro tanto cabe decir respecto a la reducción por la adquisición *mortis causa* de la vivienda habitual, mientras que respecto a la reducción por adquisición de bienes del patrimonio histórico se ha mantenido el porcentaje de reducción y se ha ampliado el elenco de sujetos que pueden disfrutarla.

<sup>60</sup> Es lo que sucede respecto a la aplicación de la reducción sobre el valor de la vivienda habitual del causante en el caso planteado en la STSJ de Madrid de 25 de enero de 2008 (rec. 3075/2003), en el que el TEAR de Madrid había dado la razón al contribuyente, frente a la actuación de la Administración tributaria autonómica que había entendido, pese a que la vivienda habitual del causante se había atribuido en su totalidad a la masa hereditaria del cónyuge fallecido, que la reducción del 95 por 100 prevista en el ISD sobre el valor de la misma solo podía practicarse sobre el 50 por 100 de ese valor al tratarse de un bien ganancial. Disconforme la Comunidad de Madrid con tal criterio, impugna en vía contencioso-administrativa. Como explica el Tribunal, «sostiene la parte demandante, la CAM, que el TEAR ha aplicado indebidamente el art.



respecto a la aplicación de la reducción relativa a la adquisición *mortis causa* de participaciones en entidades a las que sea de aplicación la exención regulada en el artículo 4.8 de la LIP<sup>61</sup>. Igualmente, ha utilizado este criterio la Comunidad Autónoma de Andalucía con ocasión de la aplicación de la reducción relativa a la adquisición *mortis causa* de la vivienda habitual del cónyuge fallecido<sup>62</sup>.

En todos estos casos los respectivos Tribunales Superiores de Justicia de las Comunidades Autónomas, con buen criterio, como analizaremos seguidamente, suelen desestimar la pretensión de la Comunidad Autónoma recurrente, que no obstante, suele también mostrar un cierto empecinamiento en continuar haciendo valer su criterio, aplicándolo en la gestión que realizan del ISD y, una vez anulada tal actuación por el correspondiente TEAR a instancias del contribuyente afectado, recurriendo la resolución administrativa del TEAR ante los órganos jurisdiccionales contencioso-administrativos. Lo cual, como bien ha puesto de manifiesto el Tribunal Superior de Justicia de Madrid respecto a la actuación en tal sentido de su Comunidad Autónoma, obliga al contribuyente a interponer la correspondiente reclamación económico-administrativa y a mantener el conflicto planteado por la Comunidad Autónoma en el orden contencioso-administrativo, lo que entraña ciertamente temeridad por parte de la Administración autonómica que puede recibir por ello la condena en costas<sup>63</sup>.

### 4.3. El criterio del Tribunal Supremo: Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de julio de 2001 versus Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de diciembre de 2004.

La tesis mantenida por estas Administraciones tributarias autonómicas ha venido alentada, en buena medida, por el criterio mantenido en la Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de julio de 2001, que como ya hemos analizado, considera aplicable a efectos fiscales el principio de igualdad de las

20.2 c) de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, dado que la reducción del 95% por adquisición *mortis causa* de la vivienda habitual debe operar en este caso, no sobre el valor total de la citada vivienda, sino solamente sobre la mitad de aquel, esto es, sobre el 50%, y ello porque tratándose de un bien ganancial debe entenderse que la mitad de su valor pertenecía ya al cónyuge superviviente». La actuación de la Comunidad Autónoma de Madrid se viene repitiendo con cierta frecuencia, pese a que el Tribunal desestima en todos los casos su pretensión, por ejemplo, en las SSTSJ de Madrid de 12 de noviembre de 2007 (rec. 2064/2003), 28 de septiembre de 2007 [rec. 1162/2003 (NFJ029471)], 30 de marzo de 2007 (rec. 173/2003) y 16 de marzo de 2007 (rec. 1278/2003).

<sup>61</sup> Así, por ejemplo, en el caso planteado en la STSJ de Madrid de 26 de octubre de 2007 (rec. 2054/2003).

<sup>62</sup> Como señala la STSJ de Andalucía (Sevilla) de 4 de enero de 2008 [rec. 210/2005 (NFJ029470)], «el supuesto que se plantea es estrictamente jurídico, en concreto si procede la reducción del 95% de la base imponible sobre la totalidad del valor de la vivienda habitual en cuanto bien ganancial, al disolverse la sociedad de gananciales al fallecimiento del causante y atribuirse a la herencia de este la totalidad de dicha vivienda habitual. En el sentido de su procedencia se pronunció la resolución del TEARA, en base a lo dispuesto en el artículo 20.2 c) de la Ley 29/87, criterio mantenido en la Resolución 2/99, de 23 de marzo, por la Dirección General de Tributos. La parte actora, en cambio, aboga por su improcedencia de conformidad con lo dispuesto en el artículo 27.1 de dicho texto (...), por lo que, a su juicio, con independencia de las adjudicaciones de los concretos bienes que se hagan al disolver la sociedad de gananciales y que integren la masa hereditaria, a efectos fiscales carecen de trascendencia porque siempre se dividirá por mitad conforme a su valor, por lo que, en todo caso, sin perjuicio de la corrección a efectos civiles de la adjudicación de la vivienda habitual a favor del cónyuge fallecido, la reducción solo podrá realizarse sobre la mitad del valor de dicha vivienda, invocando en tal sentido la Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de julio de 2001». En el mismo sentido, SSTSJ de Andalucía (Sevilla) de 29 de junio de 2007 [rec. 226/2005 (NFJ028196)], de 19 de enero de 2007 [rec. 193/2005 (NFJ026160)] y de 29 de junio de 2007 (rec. 1335/2004).

<sup>63</sup> Así, por ejemplo, la STSJ de Madrid de 25 de enero de 2008 (rec. 3075/2003), impone las costas procesales a la Administración recurrente, a tenor de lo señalado en el artículo 139 LJCA, «ante la reiteración de pleitos como el presente que son desestimados sistemáticamente por la Sala, lo que hace que su pretensión sea temeraria».

adjudicaciones consagrado en el artículo 27.1 de la LISD también al fenómeno de liquidación de la sociedad de gananciales. En definitiva, la idea que late en esta Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de julio de 2001 (NFJ010926) es que todos y cada uno de los bienes gananciales se atribuyen por mitad al cónyuge superviviente, por un lado, y a la masa hereditaria del cónyuge fallecido, por otro.

Con lo cual, la consecuencia es clara a la hora de aplicar estas reducciones en la base imponible del ISD, que, en definitiva, toman como base el valor de los bienes a los que la reducción beneficia, incluido en la base imponible del Impuesto. Por tanto, está claro que, para esta tesis, solo el 50 por 100 del valor de esos bienes, esto es, de la empresa o negocio familiar, de la vivienda habitual o de los bienes integrantes del patrimonio histórico, forman parte de la base imponible del ISD en su modalidad de transmisiones *mortis causa*, pues solo el 50 por 100 de los mismos se habrá podido atribuir en la liquidación de la sociedad de gananciales a la masa hereditaria del cónyuge fallecido, correspondiendo el restante 50 por 100 de esos bienes al cónyuge superviviente, que los habrá recibido como pago o especificación de su participación en la sociedad de gananciales. La Sentencia de 28 de julio de 2001 (NFJ010926) no deja lugar a dudas sobre su criterio en este sentido cuando señala, al respecto, que «se ha respetado la voluntad testamentaria, puesto que evidentemente el testador no podía disponer, a favor de los herederos, más que de la mitad de los bienes, dado que la otra mitad correspondía inexcusablemente a su cónyuge viudo<sup>64</sup>».

Por el contrario, respecto a la misma cuestión, la Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de diciembre de 2004 (NFJ019110) mantiene un criterio diametralmente opuesto a la anterior y, desde luego, es el criterio que se ajusta al Ordenamiento jurídico. Como acertadamente señala esta Sentencia, «la adjudicación al cónyuge superviviente de los bienes que le correspondan en la liquidación de la sociedad de gananciales es ajena al hecho imponible del Impuesto de Sucesiones. El cónyuge superviviente no adquiere los bienes que le corresponden en la disolución de los gananciales como sucesor del cónyuge difunto sino como cotitular de la sociedad que se extingue», de lo que el Tribunal extrae la consecuencia, como ya hemos analizado, de que lo dispuesto en el artículo 27.1 de la LISD no resulta aplicable a la liquidación de la sociedad de gananciales. Por tanto, habrá de respetarse la autonomía de la voluntad en la adjudicación de los concretos bienes al cónyuge superviviente y a la masa hereditaria del cónyuge fallecido al liquidar la sociedad de gananciales, pues esta, como hemos explicado, es una comunidad en mano común o de tipo germánico que implica una cotitularidad al 50 por 100 sobre el patrimonio o valor total de la sociedad, pero no sobre todos y cada uno de los bienes, que en el momento de la liquidación pueden adjudicarse por entero al cónyuge superviviente o a la masa hereditaria del cónyuge fallecido.

#### **4.4. Toma de postura: las reducciones se aplican sobre la totalidad del valor de los bienes bonificados si los mismos han sido atribuidos íntegramente a la masa hereditaria.**

La consecuencia de ello para la aplicación de las reducciones en el ISD es que cuando los bienes a los que afectan, esto es, la empresa familiar, la vivienda habitual o los bienes del patrimonio histórico,

<sup>64</sup> Con lo cual, concluye la STS de 28 de julio de 2001 (NFJ010926) que «no ha habido, en definitiva, como pretendían los sujetos pasivos, una actuación de la Administración corrigiendo la disposición hereditaria, al dividir entre ambas masas, –la sociedad de gananciales y la herencia– la adjudicación de bienes concretos, al imputar la mitad de los bienes exentos a cada masa, en lugar de respetar su ubicación total en la masa de la herencia».

se adjudiquen, al liquidar la sociedad de gananciales, en su totalidad a la masa hereditaria, la reducción del 95 por 100 en la base imponible del ISD se aplicará sobre el valor total de tales bienes.

Este criterio ha sido seguido mayoritariamente por los Tribunales Superiores de Justicia de las Comunidades Autónomas que, respecto a los conflictos planteados por las respectivas Administraciones tributarias autonómicas, han fallado a favor del contribuyente en el sentido de admitir que, adjudicado uno de los bienes que se beneficia de la reducción a la masa hereditaria del causante, la reducción del 95 por 100 sobre la base imponible del ISD se aplica sobre la totalidad del valor de dicho bien y no sobre el 50 por 100 de dicho valor como pretendía la Comunidad Autónoma <sup>65</sup>.

En algunos casos, sin embargo, han considerado ajustada la actuación de la Comunidad Autónoma que había aplicado la reducción solo sobre el 50 por 100 del valor del bien <sup>66</sup>. Ahora bien, normalmente, cuando el Tribunal considera correcta la actuación de la Administración autonómica en este punto ha sido porque no constaba en escritura pública la atribución en su totalidad del bien que se beneficiaba de la reducción a la masa hereditaria del cónyuge fallecido <sup>67</sup>.

Por ello, es recomendable que los contribuyentes pongan una especial atención en las operaciones de liquidación de la sociedad de gananciales y de partición y adjudicación de los bienes de la herencia para que no se planteen dudas acerca de la inclusión en su totalidad o en el porcentaje que las partes hayan convenido del bien bonificado en la masa hereditaria del causante <sup>68</sup>. Como bien

<sup>65</sup> Como señala, por ejemplo, la STSJ de Madrid de 25 de enero de 2008 (rec. 3075/2003), «la liquidación de la sociedad de gananciales es un acto previo a la formación del haber hereditario, por lo que adjudicándose a la viuda concretos bienes, en cuanto cotitular de la sociedad de gananciales que se liquida y en pago de la mitad del valor del patrimonio ganancial, nada obsta que a consecuencia de tal operación, resulte que la totalidad de la vivienda habitual se le adjudicase al causante en pago de la mitad del haber ganancial y que posteriormente dicho bien, se atribuyese al viudo en usufructo como heredero y a una hija la nuda propiedad de esa vivienda, al formar parte ya la vivienda del haber hereditario del causante. De este modo, la reducción legal del artículo 20.2 c) ha de operar sobre el valor total de dicha vivienda, por su carácter ya de bien hereditario, no de bien ganancial, precisamente por el resultado de las previas operaciones de liquidación y adjudicación de los bienes gananciales». En el mismo sentido, SSTSJ de Andalucía (Sevilla) de 4 de enero de 2008 [rec. 210/2005 (NFJ029470)] y de 29 de junio de 2007 (rec. 1335/2004).

<sup>66</sup> Es el caso, por ejemplo, de la STSJ de Cantabria de 30 de enero de 2004 [rec. 41/2003 (NFJ017934)], que sigue también en este punto de forma literal y hasta sus últimas consecuencias la tesis de la STS de 28 de julio de 2001.

<sup>67</sup> Es lo que sucede, por ejemplo, en el caso planteado en la STSJ de Asturias (Oviedo) de 30 de noviembre de 2007 [rec. 925/2005 (NFJ029045)], señalando el Tribunal que «la discrepancia de las partes se concreta en entender si la reducción opera sobre el valor total de la vivienda, como sostiene la parte, o sobre la mitad del valor de la vivienda, como aplica la Administración, dado el carácter ganancial de dicha vivienda. Sin desconocer que caso de que la vivienda habitual hubiese sido adjudicada en su totalidad a la causante como consecuencia de la disolución del régimen de gananciales, la reducción debiera operar sobre el valor total de la misma, en el presente caso no consta acreditada adjudicación de bienes propiamente dicha, al no haberse otorgado escritura pública de protocolización de operaciones particionales y adjudicación de los bienes en la forma que se alega, por lo que hay que convenir junto con los representantes de las Administraciones codemandadas, que al no venir acreditada la adjudicación y siendo de carácter ganancial la vivienda habitual, las liquidaciones practicadas son conformes a Derecho también en este punto». Algo parecido considera la STSJ de Andalucía (Málaga) de 19 de septiembre de 2006 [rec. 523/2000 (NFJ025423)], al señalar que «no constando acreditado que la liquidación de la sociedad de gananciales fuera anterior a la declaración tributaria del impuesto controvertido, la herencia del causante estaba constituida por su mitad de gananciales, entre los que se hallaba el piso adjudicado en pleno dominio a la viuda, cuya mitad formaba indudablemente parte del caudal relicto de aquel.»

<sup>68</sup> Como destaca COLAO MARÍN, P. A., «El Impuesto sobre Sucesiones...», cit., pág. 44, puede suceder que las operaciones de liquidación de la sociedad de gananciales y de partición de la herencia se realicen conjuntamente, en cuyo caso pueden plantearse dudas acerca de la inclusión o no del bien bonificado en el haber del cónyuge fallecido, aunque esté, lógicamente, incluido en el inventario total.

señala ROCA-SASTRE es esencial realizar el inventario de los bienes del activo hereditario y, a tal efecto, si el matrimonio del causante se regía por el régimen económico-matrimonial de gananciales y su liquidación se ha hecho por acto separado anterior a la partición, deberán constar en esta los bienes y derechos adjudicados a favor de la herencia como resultado de tal liquidación. Si dicha liquidación se efectúa previamente pero en el mismo acto de la partición hereditaria, deberán figurar los bienes y derechos de la sociedad de gananciales en el inventario particional, así como sus deudas y cargas, para terminar con la liquidación, división y adjudicación de aquellos bienes y forma de pago de estas <sup>69</sup>. Por ello, sobre todo en este último supuesto, si el contribuyente pretende que determinados bienes gananciales, como la vivienda habitual, se beneficien en su totalidad de la reducción prevista en el ISD deberá hacer constar fehacientemente a la Administración tributaria que tal bien se ha atribuido en su totalidad o en el porcentaje que se haya convenido a la masa hereditaria <sup>70</sup>.

De presentarse la declaración tributaria del ISD sin que exista mención alguna a la forma de distribuir los bienes de naturaleza ganancial, la Administración tributaria practicará la correspondiente liquidación considerando que cada uno de los bienes gananciales ha sido distribuido al 50 por 100 entre el cónyuge superviviente y la masa hereditaria del cónyuge fallecido <sup>71</sup>. Ello no obstante, hay que tener en cuenta el derecho del contribuyente a formular alegaciones y a aportar documentos que serán tenidos en cuenta por los órganos competentes al redactar la correspondiente propuesta de resolución (art. 34.1. letra l de la LGT). Cabe plantear, en este sentido, la posibilidad de que las liquidaciones que puedan dictar los órganos gestores, hasta que se conozca la concreta adjudicación de los bienes gananciales, deban tener necesariamente un carácter provisional o, incluso, la posibilidad de solicitar *a posteriori* la rectificación de la liquidación practicada con la solicitud por parte del contribuyente de la correspondiente devolución <sup>72</sup>. En efecto, en la medida en que el contribuyente pueda probar la adjudicación de uno de los bienes gananciales a la masa hereditaria en su totalidad, se rompería la presunción de la Administración ante el desconocimiento de tal circunstancia de que la atribución ha sido realizada por mitad y, consecuentemente, el contribuyente podría solicitar, de haber satisfecho el importe de la correspondiente liquidación tributaria, el reconocimiento de su derecho a la reducción con la consiguiente devolución de ingreso indebidos <sup>73</sup>.

<sup>69</sup> Cfr., ROCA-SASTRE MUNCUNIL, L., *Derecho de Sucesiones*, Tomo IV, Bosch, Barcelona, 2000, pág. 199.

<sup>70</sup> A tal efecto, consideramos interesantes las consideraciones de la STSJ de Andalucía (Málaga) de 12 de abril de 2007 (rec. 522/2000), cuando señala que «es muy fácil para la Administración comprobar la realidad de lo alegado por un coheredero: la adjudicación a la viuda de la vivienda habitual, simplemente puede contrastar esta alegación con el resto de las declaraciones de los coherederos. La formalización en escritura pública simplemente da mayores garantías a la prueba de un hecho que el documento refleja, pero la misma constatación de la realidad fáctica se puede obtener por otros medios probatorios sin que medie un fedatario público, y mucho menos, cuando esta asignación se hace ante la Administración tributaria que tiene instrumentos adecuados para la comprobación de lo alegado». Sobre la prueba en Derecho tributario, *vid.*, el estuendo trabajo de RODRÍGUEZ-BEREJO LEÓN, M., *La prueba en Derecho tributario*, Thomson-Aranzadi, Cizur Menor, 2007, págs. 93 y ss.

<sup>71</sup> En este sentido se pronuncia CARO ROBLES, V., «La transmisión de la empresa y de la vivienda habitual en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones», *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, núm. 223, 2001, pág. 92, aunque admite este autor que en trámite de alegaciones se pueda probar la concreta adjudicación de los bienes gananciales.

<sup>72</sup> Estas preguntas se las formulan TORRES CONEJO, C; REPISO LÓPEZ, F., «Beneficios fiscales en los Impuestos sobre el Patrimonio y sobre Sucesiones y Donaciones de la empresa familiar y de la vivienda habitual», *Alcabala*, núm. 1/1999, pág. 43.

<sup>73</sup> La STSJ de Madrid de 12 de diciembre de 2007 (rec. 3528/2003), resuelve sobre un caso en el que el contribuyente olvidó practicarse la reducción correspondiente a la vivienda habitual del causante en su autoliquidación del ISD y la Comunidad Autónoma le reconoce el derecho a practicar tal reducción sobre el 50 por 100 del valor de la vivienda, con la

El criterio, pues, de la Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de diciembre de 2004 (NFJ019110) y el seguido mayoritariamente por los Tribunales Superiores de Justicia de las Comunidades Autónomas había sido también el criterio manifestado por la DGT ya desde su Resolución núm. 2/1999 (NFL003101), de 23 de marzo <sup>74</sup> y que se ha mantenido invariable a través de las contestaciones a las numerosas consultas tributarias formuladas por los contribuyentes <sup>75</sup>. E, igualmente, ha constituido un criterio compartido por los Tribunales Económico-Administrativos <sup>76</sup>.

Este criterio ha sido aplaudido mayoritariamente por la doctrina científica que se ha ocupado del tema, que ha criticado o ha manifestado su discrepancia con el criterio derivado de la Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de julio de 2001 (NFJ010926), mostrando normalmente su conformidad con el criterio derivado de la Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de diciembre de 2004 (NFJ019110) respecto a la aplicación de las reducciones en el ISD <sup>77</sup>.

De ello se deriva para los contribuyentes la posibilidad de llevar a cabo una planificación fiscal a la hora de liquidar la sociedad de gananciales, de manera que los bienes que se beneficien de la correspondiente reducción sobre la base imponible del ISD se atribuyan en su totalidad a la masa hereditaria del cónyuge fallecido, atribuyéndose, por tanto, otro tipo de bienes de los que formen el haber de la sociedad de gananciales al cónyuge superviviente como pago de su cuota en la sociedad de gananciales <sup>78</sup>. Tal opción puede ser, por tanto, legítimamente adoptada por los interesados a fin de reducir la carga fiscal que los herederos del cónyuge premuerto van a soportar en el ISD.

consecuente devolución, mientras que el Tribunal le termina reconociendo el derecho a practicarse la reducción sobre el 100 por 100 del valor de la vivienda y a la correspondiente devolución.

<sup>74</sup> Publicada en el BOE de 10 de marzo de 1999.

<sup>75</sup> Como señala la Contestación de la DGT a la Consulta núm. V1731-05 (NFC021297), de 8 de septiembre de 2005, «las reducciones deberán calcularse sobre el valor de los bienes y derechos que se encuentren incluidos en el caudal relicto del causante en función de los acuerdos entre el cónyuge superviviente y los sucesores del fallecido, habida cuenta que las adjudicaciones de bienes y derechos derivadas de la liquidación de la sociedad de gananciales no se rigen por la norma fiscal, sino por el Código Civil y ello porque tal liquidación no constituye un acto de la sucesión sino que es anterior a ella». En el mismo sentido, Contestaciones de la DGT a la Consulta núm. V1028-05 (NFC021074), de 10 de junio de 2005, a la Consulta núm. V0910-05 (NFC020860), de 20 de mayo de 2005 y a la Consulta núm. V0102-04, de 20 de septiembre de 2004.

<sup>76</sup> En este sentido, por ejemplo, RTEAC de 16 de marzo de 2005 (NFJ020474).

<sup>77</sup> Así, critican la tesis sustentada por la STS de 28 de julio de 2001 (NFJ010926), MURILLO SOLÍS, G.; RUIBAL PEREIRA, L., «La tributación de los bienes gananciales en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones», *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, núm. 239, 2003, págs. 108 y ss.; MORÓN PÉREZ, M. C., *Régimen tributario...*, cit., págs. 181 y ss., y CALVO VÉRGEZ, J., «La reducción por adquisición...», cit., pág. 49, aunque, curiosamente, este último autor tras reproducir parte de la sentencia en cuestión y traer a colación literalmente distintas aportaciones jurisprudenciales y doctrinales no hace referencia a la STS de 16 de diciembre de 2004, de máxima importancia en la cuestión, para concluir con la quizá poco atrevida opinión de que el criterio de la STS de 28 de julio le resulta «cuanto menos, discutible». Y, claramente, se adhiere al criterio de la STS de 16 de diciembre de 2004 respecto al tema que nos ocupa LUCHENA MOZO, G. M., *Fiscalidad de la empresa...*, cit., págs. 165 y ss.

<sup>78</sup> En este sentido, CHALER IRANZO, R., «Ley Orgánica 3/1996 y Leyes 12/1996, 13/1996 y 14/1996: Modificaciones en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados», *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, núm. 168, 1997, págs. 127 y ss.; DE AGUIAR, E., *Beneficios fiscales en la empresa familiar: patrimonio y sucesiones*, La Caixa, Barcelona, 1998, pág. 173; CARO ROBLES, V., «La transmisión de la empresa...», cit., pág. 91; MELGUIZO GARDE, M., «Planificación fiscal en la liquidación de la sociedad de gananciales», *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, núm. 267, 2005, págs. 11 y 12. MORÓN PÉREZ, C., *Régimen tributario...*, cit., pág. 179; LUCHENA MOZO, G. M., *Fiscalidad de la empresa...*, cit., pág. 166.

#### 4.5. La reducción sobre los bienes bonificados se prorratea entre todos los adquirentes por aplicación del artículo 27.1 de la LISD.

La aplicación de las reducciones contempladas en el artículo 20.2 c) de la LISD ha suscitado otras cuestiones jurídicas cuyo tratamiento, lógicamente, excede del ámbito de este trabajo. Quizá la más significativa y que tiene una relación tangencial con la temática aquí tratada es que, por aplicación del artículo 27.1 de la LISD, la reducción se prorratea entre todos los herederos y no se aplica solo a aquel heredero al que se adjudicó el concreto bien bonificado, salvo que tal adjudicación se hubiese efectuado directamente por el testador<sup>79</sup>. El criterio, desde luego, es razonable o acorde con el espíritu y finalidad perseguida por el artículo 27.1 de la LISD<sup>80</sup>.

Sin embargo, especialmente respecto a la reducción relativa a la adquisición de la empresa o negocio familiar, donde se exige entre los requisitos para poder disfrutar de la misma el mantenimiento de la adquisición durante, al menos, los diez años siguientes al fallecimiento del causante, salvo que el adquirente falleciese dentro de ese plazo, la aplicación de la regla del artículo 27.1 de la LISD a la aplicación de esta reducción genera serios problemas pues está claro que solo el adquirente de la empresa o negocio familiar estará interesado en continuar con el ejercicio de la misma y, por tanto, en mantener su adquisición, por lo que vincular la operatividad de la reducción al comportamiento que puedan desarrollar otros adquirentes, de alguna forma, atenta contra la propia finalidad de la reducción<sup>81</sup>. De hecho, la Comunidad Autónoma de Cataluña se apresuró a establecer expresamente que la reducción en estos casos se aplicará exclusivamente respecto al adquirente de la empresa o negocio familiar<sup>82</sup>.

<sup>79</sup> Así lo ha manifestado la DGT en la Resolución 2/1999 (NFL003101), de 23 de marzo, cuando señala 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». El fundamento de tal interpretación se halla en el artículo 27.1 de la LISD, por lo que añade la DGT que «todo ello sin perjuicio de aplicar la reducción a determinados causahabientes en los supuestos en los que el testador les haya asignado los bienes específicamente».

<sup>80</sup> Resulta revelador, a tal efecto, el análisis histórico que de esta norma realiza ROZAS VALDÉS, J. A., *Presunciones y figuras afines...*, cit., págs. 128 y ss.

<sup>81</sup> De ahí que, por ejemplo, FALCÓN Y TELLA, R., «Las reducciones en la base imponible del ISyD en materia de vivienda habitual y empresa familiar: el discutible criterio de la Dirección General de Tributos», *Quincena Fiscal*, núm. 8/1999, págs. 5 y ss., haya avistado rápidamente el problema y haya lanzado sus críticas sobre tal criterio administrativo, negando como punto de partida la propia competencia de la DGT para emitir tal tipo de norma interpretativa, y señalando, por lo que al problema en concreto respecta, que la aplicación del artículo 27.1 de la LISD debe operar exclusivamente a efectos de integrar la base imponible del ISD pero no a efectos de integrar la base liquidable, por lo que no afectaría a la aplicación de estas reducciones.

<sup>82</sup> Cataluña adoptó este criterio en el Decreto 356/1999 (NFL003306), de 30 de noviembre.