



Roj: **STSJ M 9261/2016 - ECLI: ES:TSJM:2016:9261**

Id Cendoj: **28079330092016100762**

Órgano: **Tribunal Superior de Justicia. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **9**

Fecha: **07/07/2016**

Nº de Recurso: **1231/2014**

Nº de Resolución: **769/2016**

Procedimiento: **PROCEDIMIENTO ORDINARIO**

Ponente: **ANGELES HUET DE SANDE**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Tribunal Superior de Justicia de Madrid

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Novena

C/ General Castaños, 1 , Planta 1 - 28004

33009730

NIG: 28.079.00.3-2014/0025465

Procedimiento Ordinario 1231/2014

Demandante: COMUNIDAD DE MADRID

LETRADO DE COMUNIDAD AUTÓNOMA

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE MADRID MEH

Sr. ABOGADO DEL ESTADO

D./Dña. Marí Juana

PROCURADOR D./Dña. MARIA ASUNCION SANCHEZ GONZALEZ

SENTENCIA No 769

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN NOVENA

Ilmos. Sres.

Presidente:

D. Ramón Verón Olarte

Magistrados:

Da. Ángeles Huet de Sande

D. José Luis Quesada Varea

D. Joaquín Herrero Muñoz Cobo

En la Villa de Madrid a siete de julio de dos mil dieciséis.

Visto por la Sección Novena de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid el presente recurso contencioso administrativo nº 1231/14, interpuesto por la Letrada de la Comunidad de Madrid contra la resolución dictada por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid, de fecha

11 de septiembre de 2014, por la que se estima en parte la reclamación económico administrativa nº NUM000 , interpuesta por doña Marí Juana contra acuerdo desestimatorio del recurso de reposición formulado contra la liquidación provisional girada por el Impuesto sobre Sucesiones por importe de 7.536,85 €; habiendo sido parte la Administración demandada, representada por la Abogacía del Estado, y, como codemandada, doña Marí Juana procesalmente representada por la Procuradora de los Tribunales doña María Asunción Sánchez González.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO: Interpuesto el recurso y seguidos los trámites previstos en la ley, se emplazó a la parte demandante para que formalizara la demanda, dándose cumplimiento a este trámite dentro de plazo, mediante escrito en el que se suplica se dicte sentencia

... en la que declare la nulidad de la resolución recurrida en los términos expuestos.

SEGUNDO: La Abogacía del Estado y la representación procesal de la codemandada contestan a la demanda, suplicando, respectivamente, se dicte sentencia confirmatoria de la resolución impugnada por considerarla ajustada al ordenamiento jurídico.

TERCERO: No habiéndose recibido el presente proceso a prueba, se presentaron por las partes escritos de conclusiones y quedaron los autos pendientes para votación y fallo.

CUARTO: En este estado se señala para votación y fallo el día 7 de julio de 2016, teniendo lugar así.

QUINTO: En la tramitación del presente recurso se han observado las prescripciones legales.

Siendo Ponente la Magistrada Ilma. Sra. D^a. Ángeles Huet de Sande.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO: El presente recurso contencioso administrativo se interpone por la Letrada de la Comunidad de Madrid contra la resolución dictada por el Tribunal Económico Administrativo Regional (en adelante, TEAR) de Madrid, de fecha 11 de septiembre de 2014, por la que se estima en parte la reclamación económico administrativa interpuesta por doña Marí Juana , aquí codemandada, contra acuerdo desestimatorio del recurso de reposición formulado contra la liquidación provisional girada por el Impuesto sobre Sucesiones por importe de 7.536,85 €.

SEGUNDO: Son antecedentes que deben tenerse en cuenta para la resolución del presente litigio los siguientes:

a).- La causante, doña Esperanza , fallecida el día 4 de abril de 2009, otorgó testamento por el que legó a don Cipriano y a doña Marí Juana , por mitad e iguales partes, el piso NUM001 de la CALLE000 nº NUM002 de Madrid, y a don Florentino el piso NUM003 de la CALLE000 nº NUM002 , de Madrid, instituyendo herederos por partes iguales a las tres personas antedichas en el resto de los bienes de la herencia.

b).- En la autoliquidación presentada por el Impuesto de Sucesiones devengado por dicha herencia la codemandada excluyó los legados de la base de cálculo tenida en cuenta para calcular el ajuar doméstico, girando la Administración liquidación correctora por entender que los bienes afectos a los legados debían ser computados como integrantes del caudal hereditario a los efectos del cálculo del ajuar doméstico.

c).- El TEAR, en la resolución que aquí se impugna, da la razón a la reclamante y considera que los legados no deben formar parte de la base de cálculo del ajuar doméstico. Cita en apoyo de su tesis la Consulta Vinculante de la Dirección General de Tributos nº 2255/11, de 26 de septiembre de 2011, y la STSJ de Castilla y León nº 1807/12, de 25 de octubre de 2012, en las que se sostiene que siendo el caudal relicto la base de cálculo para la determinación del ajuar doméstico, según establece el art. 15 de la Ley 29/1987, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (en adelante, LISyD), sin embargo, "... no se incluyen en dicho concepto los bienes que se transmiten mediante legado por no formar parte de la herencia".

TERCERO: Frente a esta resolución del TEAR se alza la Letrada de la Comunidad de Madrid por entender que el cálculo del ajuar incluye todos los bienes integrantes del caudal relicto (art. 15 LISyD) y, por tanto, también, los comprendidos en los legados y que, en este caso, al reunir los legatarios la doble condición de herederos y legatarios, se les debe imputar el ajuar en la proporción en la que resulten herederos (art. 23.2 del Reglamento del Impuesto , aprobado por RD 1621/1991). Cita en apoyo de su tesis la sentencia de esta misma Sección 9^a, de 21 de mayo de 2012, dictada en el recurso nº 1655/2009 , y la STSJ de Extremadura del 17 septiembre 2013 .

El Abogado del Estado y la codemandada abundan en los razonamientos contenidos en la resolución del TEAR impugnada cuya confirmación solicitan.



CUARTO: La cuestión sustancial que debemos resolver consiste en determinar si en el Impuesto de Sucesiones el cálculo del ajuar incluye todos los bienes integrantes del caudal relicto o si deben excluirse de su cálculo los legados y, despejada esta incógnita, cómo ha de imputarse el ajuar a los herederos cuando se reúne la doble condición de heredero y legatario, como en este caso ocurre.

La cuestión ha recibido respuestas contradictorias en las sentencias de Tribunales Superiores de Justicia que respectivamente se citan por las partes: por un lado, el TSJ de Castilla y León en su sentencia nº 1807/12, de 25 de octubre de 2012, y la Consulta Vinculante de la Dirección General de Tributos nº 2255/11, de 26 de septiembre de 2011, sostienen que deben excluirse los legados del cálculo del ajuar; y en cambio la sentencia de esta misma Sección 9ª, de 21 de mayo de 2012, dictada en el recurso nº 1655/2009, y la STSJ de Extremadura de 17 de septiembre de 2013, sostienen lo contrario, esto es, que el cálculo del ajuar debe efectuarse sobre todo el caudal relicto incluidos los legados.

Tras el estudio de los preceptos legales y reglamentarios que regulan la cuestión, fundamentalmente el art. 15 LISyD y el art. 23 de su Reglamento, nos inclinamos por mantener cuanto dijimos en nuestra sentencia de 21 de mayo de 2012 (recurso nº 1655/2009), compartiendo, pues, el criterio que también se expresa en la STSJ de Extremadura de 17 de septiembre de 2013.

Entendemos, así, que cuando el art. 15 LISyD, establece que "El ajuar doméstico formará parte de la masa hereditaria y se valorará en el tres por ciento del importe del caudal relicto del causante ..." no hay razón alguna para excluir los legados de la base de cálculo ya que, según entendemos, los legados si forman parte del caudal relicto porque forman parte de la herencia. Una cosa es que la sucesión a título de legado sea distinta de la sucesión a título de heredero, pues el legatario sucede a título particular y el heredero a título universal, esto es, en todos los derechos y obligaciones del difunto (arts. 660 y 661 CC), y otra diferente que la masa hereditaria, el caudal hereditario o caudal relicto, en definitiva, la herencia, la compongan "todos los bienes, derechos y obligaciones de una persona que no se extingan por su muerte" (art. 659 CC), sin distinguirse el título, particular o universal, por el cual se produzca la sucesión.

Por su parte, el art. 23 del Reglamento del Impuesto nos indica si debe incluirse o no en la participación individual de cada causahabiente el ajuar doméstico, según se sea heredero, legatario o cuando se reúna la doble condición de heredero y legatario.

Dice así el citado precepto reglamentario en sus dos primeros apartados:

1. A efectos de determinar la participación individual de cada causahabiente se incluirán también en el caudal hereditario del causante los bienes siguientes:

a) Los integrantes del ajuar doméstico, aunque no se hayan declarado por los interesados, valorados conforme a las reglas de este reglamento, previa deducción del valor de aquellos que, por disposición de la ley, deben entregarse al cónyuge supérstite.

b) Los que resulten adicionados por el juego de las presunciones establecidas en los arts. 25 a 28 de este reglamento, salvo que con arreglo a los mismos deban ser imputados en la base imponible de personas determinadas.

2. Lo dispuesto en el número anterior no se aplicará para determinar la participación individual de aquellos causahabientes a quienes el testador hubiese atribuido bienes determinados con exclusión de cualesquiera otros del caudal hereditario. En el caso de que les atribuyera bienes determinados y una participación en el resto de la masa hereditaria, se les computará la parte del ajuar y de bienes adicionados que proporcionalmente les corresponda, según su participación en el resto de la masa hereditaria.

...

Del precepto que acabamos de transcribir deducimos, por lo que aquí interesa, (1) que el ajuar doméstico, calculado en la forma que antes indicamos -esto es el 3% del caudal relicto que incluye toda la masa hereditaria y, por tanto, también los legados-, ha de añadirse a la porción individual de cada causahabiente; (2) que el ajuar doméstico sólo debe ser abonado por el heredero y no por el legatario, por tanto, el ajuar doméstico calculado en la forma que hemos indicado sólo debe añadirse a la porción individual que corresponda al heredero, pero no a la que corresponda al legatario (o en los términos utilizados por el precepto reglamentario, "persona a quien el testador hubiese atribuido bienes determinados con exclusión de cualesquiera otros del caudal hereditario"); y (3) que cuando concurra en la misma persona la doble condición de heredero y legatario (o en los términos del precepto, cuando "les atribuyera bienes determinados y una participación en el resto de la masa hereditaria"), "se les computará la parte del ajuar ... que proporcionalmente les corresponda, según su participación en el resto de la masa hereditaria", esto es, según la proporción en que se les haya instituido



herederos (íntegramente, si es heredero único del resto de la masa hereditaria, por mitad, si son dos los instituidos herederos por partes iguales en el resto de la masa hereditaria, y así sucesivamente).

En nuestro criterio, el precepto reglamentario transcrito no se refiere, pues, a la forma de calcular el ajuar, cuestión que está resuelta en el art. 15 de la LISyD en el sentido que acabamos de indicar (el 3% del caudal relicto que incluye toda la masa hereditaria y, por tanto, también los legados). El citado precepto reglamentario se refiere a quién debe computársele el ajuar para calcular su porción individual o, en definitiva, para calcular su base imponible, entendiendo el precepto que el ajuar sólo debe computársele al heredero y no al legatario, de forma que cuando sean varios los herederos se distribuirá entre ellos en la proporción en que hayan sido instituidos como tales, y cuando sean a la vez herederos y legatarios, lo relevante será su condición de herederos y se les computará el ajuar en la proporción en la que hayan sido instituidos herederos, lógicamente, *en el resto de la masa hereditaria* ya que parte de la misma fue distribuida en legados. Es a esto y no a ninguna fórmula de cálculo del ajuar a lo que, en nuestro criterio, se refiere el precepto reglamentario cuando alude al "resto de la masa hereditaria".

Por cuanto hemos expuesto, entendemos que el proceder de la Administración tributaria en este caso se ha ajustado a Derecho al calcular el ajuar sobre todos los bienes de la herencia incluidos los legados, distribuyendo después la cantidad resultante por este concepto de ajuar entre los tres herederos en tres partes iguales ya que eran los tres, además de legatarios, herederos por partes iguales del resto de la herencia, debiendo anularse la resolución del TEAR que no lo ha entendido así.

QUINTO: En cuanto a las costas, dispone el art. 139.1 LJ, en la redacción dada por la Ley 37/2011, que "*En primera o única instancia, el órgano jurisdiccional, al dictar sentencia o al resolver por auto los recursos o incidentes que ante el mismo se promovieren, impondrá las costas a la parte que haya visto rechazadas todas sus pretensiones, salvo que aprecie y así lo razone, que el caso presentaba serias dudas de hecho o de derecho*". Procede, por tanto, imponer las costas en este caso a ambos demandados ya que no se aprecia que el caso presentara serias dudas de hecho o de derecho.

FALLAMOS

Que ESTIMANDO el presente recurso contencioso administrativo nº 1231/14, interpuesto por la Letrada de la Comunidad de Madrid contra la resolución dictada por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid, de fecha 11 de septiembre de 2014, por la que se estima en parte la reclamación económico administrativa nº NUM000, interpuesta por doña Marí Juana contra acuerdo desestimatorio del recurso de reposición formulado contra la liquidación provisional girada por el Impuesto sobre Sucesiones por importe de 7.536,85 €, DEBEMOS ANULAR Y ANULAMOS dicha resolución del TEAR por no ser ajustada al ordenamiento jurídico.

Se condena en costas a ambos demandados, en la cuantía máxima de 2.000 euros por el concepto de honorarios profesionales de los que corresponderá a cada uno de los demandados el abono de la mitad.

Así, por esta nuestra sentencia, juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN .- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por la Ilma. Sra. Magistrada Ponente Dña. Ángeles Huet de Sande, estando la Sala celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, de lo que, como Letrado de la Administración de Justicia, certifico.