



Roj: **STSJ M 12493/2023 - ECLI:ES:TSJM:2023:12493**

Id Cendoj: **28079330092023100626**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **9**

Fecha: **13/11/2023**

Nº de Recurso: **879/2021**

Nº de Resolución: **633/2023**

Procedimiento: **Procedimiento ordinario**

Ponente: **NATALIA DE LA IGLESIA VICENTE**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **TEAR Madrid 16/07/2021,**
STSJ M 12493/2023

Tribunal Superior de Justicia de Madrid

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Novena

C/ General Castaños, 1 , Planta 1 - 28004

33009730

NIG: 28.079.00.3-2021/0051491

Procedimiento Ordinario 879/2021

Demandante: D./Dña. Jacinto

PROCURADOR D./Dña. LUIS ANGEL TURIÑO SANCHEZ

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE MADRID MEH

Sr. ABOGADO DEL ESTADO

COMUNIDAD DE MADRID

LETRADO DE COMUNIDAD AUTÓNOMA

SENTENCIA No 633

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN NOVENA

Ilmos. Sres.

Presidente:

D. Joaquín Herrero Muñoz-Cobo

Magistrados:

D^a Cristina Pacheco del Yerro

D^a Natalia de la Iglesia Vicente

En la Villa de Madrid a trece de noviembre de dos mil veintitrés.



Vistos por la Sala, constituida por los Señores del margen, de este Tribunal Superior de Justicia, los autos del recurso contencioso-administrativo número 879/2021, interpuesto por D. Jacinto representado por el Procurador D. Luis Ángel Turiño Sánchez contra la Resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid de fecha 16 de julio de 2021 que desestima la reclamación número NUM000, interpuesta contra la liquidación del Director General de Tributos de la Comunidad de Madrid por importe de 647,20 euros. Ha sido parte demandada el Tribunal Económico Administrativo representado por el Abogado del Estado y la Comunidad de Madrid representada por el Letrado de la Comunidad.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Se interpuso por D. Jacinto recurso contencioso-administrativo contra la Resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid de fecha 16 de julio de 2021 que desestima la reclamación número NUM000, interpuesta contra la liquidación del Director General de Tributos de la Comunidad de Madrid por importe de 647,20 euros.

Una vez admitido a trámite el recurso y reclamado el expediente administrativo, se dio traslado a la parte recurrente para que formalizara la demanda, y lo hizo en escrito, donde tras exponer los hechos y fundamentos que estimó pertinentes terminó suplicando que se dictase sentencia que declarase contraria a derecho la resolución de fecha 16 de julio de 2021 dictada por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid y en su consecuencia, anulase y dejase sin efecto la liquidación complementaria objeto de la reclamación económica administrativa, con los efectos legales inherentes a esta declaración, y todo ello con imposición de costas a la demandada.

SEGUNDO.- Que asimismo se confirió traslado a la representación de la parte demandada, para contestación a la demanda, lo que verificó por escrito por el Abogado del Estado, en que tras exponer los hechos y fundamentos de derecho que consideró pertinentes, terminó suplicando la desestimación de las pretensiones deducidas en la demanda.

Se dio traslado a la Comunidad de Madrid la cual se opuso a la demanda y solicitó la confirmación de la Resolución recurrida.

TERCERO.- Recibido el pleito a prueba se practicó la propuesta y declarada pertinente y verificado el trámite de conclusiones, se acordó señalar para la deliberación, votación y fallo del presente recurso el día 2 de noviembre de 2023, quedando el mismo concluso para Sentencia.

Siendo Magistrado Ponente la Ilma. Sra. D.^a Natalia de la Iglesia Vicente.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- El presente recurso tiene por objeto la Resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid de fecha 16 de julio de 2021 que desestima la reclamación número NUM000, interpuesta contra la liquidación del Director General de Tributos de la Comunidad de Madrid por importe de 647,20 euros.

SEGUNDO.- El recurrente muestra su disconformidad con la resolución impugnada exponiendo, en síntesis, lo siguiente.

Parte de que la resolución recurrida desestima la reclamación planteada al entender que el testamento debe interpretarse en su sentido literal, pero el texto de la disposición llevaba a dudas que los herederos resolvieron acogiendo a lo que entendían que era más ajustado a la voluntad de la testadora. Precisa que la duda se planteó porque del reparto que ordenaba había un porcentaje que quedaba en el limbo y que contradecía lo expresado por lo que los herederos entendieron que procedía acrecer entre todos los legatarios esa parte vacante, pero la Hacienda autonómica entendió que era un exceso de adjudicación. Según resolvió la Hacienda y ratificó el Tribunal Económico, el importe obtenido de la venta debe respetar el reparto asignado a cada uno de los legatarios y la parte no fijada va a favor del nombrado heredero, postura de la que se discrepa en la demanda.

Relata que en el testamento, D.^a Lina, estableció como heredera de sus bienes a su hermana Lina, y ordenaba entre otros legados, que la vivienda sita en PASEO000 NUM001 de Madrid, así como un apartamento sito en Benidorm, fuera vendido y el que el dinero obtenido de ambas ventas fuera repartido en las proporciones que se indicaban en el testamento, diciendo literalmente "E) Ordena la testadora, que la vivienda sita en PASEO000, número NUM001, de esta Capital, así como el apartamento sito en Benidorm (Alicante), Conjunto Residencial DIRECCION000, número NUM002 se vendan y el dinero obtenido de ambas ventas se reparta en las proporciones siguientes:...". Indica la demanda que el testamento ordenaba porcentajes iguales al 12,5%



para tres personas individuales, hermanos todos de la difunta, y para tres estirpes, al ser hermanos fallecidos y designar a sus respectivos hijos, diciendo *"El otorgamiento de las escrituras de venta lo realizará la heredera, con el conocimiento y beneplácito de sus hermanos vivientes en ese momento, correspondiendo igualmente a la heredera el reparto del producto de la venta del modo antes indicado"*.

La demanda relata que entre los llamados a la herencia surgieron tres cuestiones, quién debe soportar los gastos de los pisos legados hasta la entrega de los mismos, de quién son los gastos de los pisos que se ocasionen con la enajenación y en tercer lugar, cómo se reparte o a quién se asigna el 25% no asignado en el reparto del producto de los pisos. Este tercer punto es el discutido, y se resalta que la testadora ordena "vender" y que "el dinero obtenido", se repartiese entendiéndose por el todo y en segundo lugar se entendía que estaba determinando con los porcentajes que se repartiera la totalidad de lo obtenido porque incluía a la heredera, Lina, a quien le asigna un porcentaje determinado del 12,5% y no la suma del establecido más el 25% restante, y así si ese 25% hubiera querido que fuera para la heredera le habría asignado una cuota del 37,5% o bien habría indicado expresamente que lo no asignado sería para la heredera. Lo anterior obligaba a interpretar el testamento.

Reproduce el art. 675 CC, y afirma que al estar determinado que el importe de la venta se repartiese (no parte de la venta), y entre los beneficiarios está la propia heredera, parece referirse al todo, y la cláusula testamentaria establece *"correspondiendo igualmente a la heredera el reparto del producto de la venta del modo antes indicado"* (el 12,50%). Sostiene que la voluntad de la testadora debe deducirse del propio testamento, pero en orden a la interpretación el propio Tribunal Supremo admite acudir a medios interpretativos externos, en cuanto permitan integrar la voluntad verdadera del testador. Así concluye que el reparto que ordena el testamento, es igualitario para todos los llamados al reparto, incluido la heredera a quien dice que corresponde *"a la heredera el reparto del producto de la venta del modo antes indicado"*, y el producto de la venta, no indica parte del producto, por lo tanto es igualitario entre todos los legatarios, incluido la heredera. Hace referencia también al anterior testamento otorgado el día 28 de enero de 2008 ante Notario, y dicho testamento contenía una disposición idéntica, y las proporciones eran 30% a la actual heredera, y el 10%, 10%, 20%, 20%, 5% y 5% y resulta que son todos ellos los mismos que los llamados al reparto en el testamento de 2015. En ese caso las proporciones eran del 100%. El hecho de que en el año 2015 el porcentaje no sume el 100% es debido a un error aritmético, producido por sustituir las proporciones anteriores a un criterio igualitario. Por lo tanto, tal como se acordó por la heredera y legatarios y bajo el criterio acertado del Notario a quien se pidió informe que obra en autos, parece que lo más conforme a la voluntad de la testadora era repartir el total obtenido de la venta con criterio igualitario para todos los legatarios y no dejar el 25% a la herencia en beneficio de la heredera.

Cita los art. 987 y 982 CC relativos al derecho a acrecer que opera entre los que han sido llamados a la herencia o a una parte de ella, en este caso a una misma porción de la herencia sin especial designación de partes. El criterio aplicado por los herederos al aceptar la herencia y consiguiente liquidación tributaria, fue el de aplicar el derecho de acrecer, y este derecho ha sido aceptado por la heredera al firmar la escritura de ratificación y elevación a público de un documento privado de acuerdo de herencia y así en la escritura de aceptación de herencia se imputa a cada uno de los tres hermanos un 14,5836% y por estirpes otro tanto igual para el resto de los tres hermanos fallecidos. Así al actor le corresponde, por testamento se le asigna un 12,5% que para tres hermanos es un 4,1666%, en la escritura de herencia, se asigna un 4,8612%, por lo tanto, el incremento por acrecentamiento es de 0,6946%. Si por el 4,8612% se generó una base imponible en el impuesto de **sucesiones** de 33.421,91 euros (página 111 del EA) por el 0,6946% se corresponde 4.775 euros (girado por la administración, página 143 EA). Pero dicha liquidación que gira la Comunidad como donación, el recurrente entiende que no es ajustada a derecho, siendo la presentada por el acto, la que es correcta y debe mantenerse, al ser el derecho de acrecer que fue el aceptado y correctamente aplicado.

Reproduce los artículos 675 CC, art. 982 CC y 987 CC y concluye que no puede entenderse que existiera un exceso de adjudicación a los legatarios que se ha concretado en una donación de la heredera a los mismos, puesto que ello ni resulta del testamento ni era la voluntad de la testadora, y por ello la liquidación complementaria girada es totalmente improcedente y debe ser dejada sin efecto.

TERCERO.- El Abogado del Estado, solicita la desestimación del recurso por los siguientes argumentos.

En primer lugar, invoca la inadmisibilidad del recurso judicial en virtud del art. 69.e) LJCA puesto que el acto objeto del presente recurso es la Resolución del TEAR de Madrid de 16 de julio de 2021 que fue notificada al recurrente el día 27 de julio de 2021, y por tanto el plazo para interponer el recurso contencioso-administrativo finalizaba el 27 de octubre de 2021, y así la interposición del recurso el día 29 de octubre de 2021 es extemporánea y debe dar lugar a la inadmisión del mismo.

En cuanto al fondo del asunto, solicita la desestimación. Reproduce el art. 675 CC interpretado por la STS de 18 de marzo de 2011. Precisa que en el presente caso, la causante establece en su testamento una serie



de legados, entre ellos el denominado E) que establece lo siguiente "*Ordena la testadora que la vivienda sita en el Pº PASE0000 número NUM001 de esta Capital, así como el apartamento sito en Benidorm (Alicante), Conjunto Residencial DIRECCION000 , número NUM002 , se vendan y el dinero obtenido de ambas ventas se reparta en las proporciones siguientes: A Doña Lina , el doce con cincuenta por ciento. A Don Florian , el doce con cincuenta por ciento. A Don Gustavo , el doce con cincuenta por ciento. Conjuntamente a los hijos de su premuerto hermano D. Fulgencio , el doce con cincuenta por ciento, que se repartirá por iguales partes entre los que existieran a fallecimiento de la testadora. Conjuntamente a los hijos de su premuerta hermana Doña Fermina , el doce con cincuenta por ciento, que se repartirá por iguales partes entre los que existieran a fallecimiento de la testadora. Conjuntamente a los hijos de su premuerto hermano Don Justo , el doce con cincuenta por ciento, que se repartirá por iguales partes entre los que existieran a fallecimiento de la testadora*". La Abogacía del Estado concluye que la testadora lega el 12,5% del producto de la venta de dichos inmuebles a sus hermanos o a los herederos de estos, en el caso de sus hermanos premuertos, por lo que debe concluirse que dicha cláusula del testamento debe entenderse en el sentido literal de la misma. Y por otro lado, la causante nombra heredera a su hermana D.^a Lina , a quien le corresponde percibir el restante 25% del producto de dicha venta en calidad de heredera, no de legataria. Por el contrario, no queda acreditado en la documentación aportada en el Expediente que la voluntad de la testadora D.^a Lina fuese otra, por lo que atendiendo a la voluntad manifestada en testamento según la interpretación literal de la cláusula E) del mismo, el 25% no distribuido en legados por la causante debe atribuirse a la heredera D.^a Lina , por lo que existe un exceso de adjudicación a título gratuito e inter vivos a favor de los legatarios que recibieron más de lo que les correspondía según su título hereditario. Así concurre el hecho imponible del art. 3.b) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre. La base imponible de dicho exceso es la diferencia entre la cuantía adjudicada al sujeto pasivo según la interpretación que se hace del testamento y el sentido literal de las palabras del mismo, según esto, a D. Jacinto se le adjudicaron bienes por valor de 33.421,99 euros cuando según el testamento le correspondían 28.646,81 euros, la diferencia entre estas dos cantidades, 4.775,10 euros, es la base imponible del exceso liquidado. En todo lo demás se remite a la Resolución del TEAR.

CUARTO.- La Comunidad de Madrid presentó escrito oponiéndose a la demanda.

En primer lugar, invoca la inadmisibilidad del recurso judicial en virtud del art. 69.e) LJCA puesto que el acto objeto del presente recurso es la Resolución del TEAR de Madrid de 16 de julio de 2021 que fue notificada al recurrente el día 27 de julio de 2021, y por tanto el plazo para interponer el recurso contencioso-administrativo finalizaba el 27 de octubre de 2021, y así la interposición del recurso el día 29 de octubre de 2021 es extemporánea y debe dar lugar a la inadmisión del mismo.

En cuanto al fondo del asunto, solicita la desestimación. Reproduce la disposición testamentaria controvertida E) que establece lo siguiente "*Ordena la testadora que la vivienda sita en el Pº PASE0000 número NUM001 de esta Capital, así como el apartamento sito en Benidorm (Alicante), Conjunto Residencial DIRECCION000 , número NUM002 , se vendan y el dinero obtenido de ambas ventas se reparta en las proporciones siguientes: A Doña Lina , el doce con cincuenta por ciento. A Don Florian , el doce con cincuenta por ciento. A Don Gustavo , el doce con cincuenta por ciento. Conjuntamente a los hijos de su premuerto hermano D. Fulgencio , el doce con cincuenta por ciento, que se repartirá por iguales partes entre los que existieran a fallecimiento de la testadora. Conjuntamente a los hijos de su premuerta hermana Doña Fermina , el doce con cincuenta por ciento, que se repartirá por iguales partes entre los que existieran a fallecimiento de la testadora. Conjuntamente a los hijos de su premuerto hermano Don Justo , el doce con cincuenta por ciento, que se repartirá por iguales partes entre los que existieran a fallecimiento de la testadora*".

Reproduce el art. 675 CC y concluye que la testadora lega el 12,5% del producto de la venta de dichos inmuebles a sus hermanos o a los herederos de estos, en el caso de sus hermanos premuertos, por lo que debe concluirse que dicha cláusula del testamento debe entenderse en el sentido literal de la misma. Y, por otro lado, la causante nombra heredera a su hermana D.^a Lina , a quien le corresponde percibir el restante 25% del producto de dicha venta en calidad de heredera, no de legataria. Por el contrario, no queda acreditado en la documentación aportada en el Expediente que la voluntad de la testadora D.^a Lina fuese otra, por lo que atendiendo a la voluntad manifestada en testamento según la interpretación literal de la cláusula E) del mismo, el 25% no distribuido en legados por la causante debe atribuirse a la heredera D.^a Lina , por lo que existe un exceso de adjudicación a título gratuito e inter vivos a favor de los legatarios que recibieron más de lo que les correspondía según su título hereditario. Así concurre el hecho imponible del art. 3.b) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre.

QUINTO.- Procede examinar el único motivo impugnatorio de la demanda.

Ello parte del examen e interpretación de la cláusula del testamento otorgado por D.^a Lina . No se discute que existe una disposición consistente en que instituye heredera a su hermana D.^a Lina y otorga diversos legados siendo el controvertido el punto E) que establece lo siguiente "*Ordena la testadora que la vivienda sita en el Pº PASE0000 número NUM001 de esta Capital, así como el apartamento sito en Benidorm (Alicante),*



Conjunto Residencial DIRECCION000 , número NUM002 , se vendan y el dinero obtenido de ambas ventas se reparta en las proporciones siguientes: A Doña Lina , el doce con cincuenta por ciento. A Don Florian , el doce con cincuenta por ciento. A Don Gustavo , el doce con cincuenta por ciento. Conjuntamente a los hijos de su premuerto hermano D. Fulgencio , el doce con cincuenta por ciento, que se repartirá por iguales partes entre los que existieran a fallecimiento de la testadora. Conjuntamente a los hijos de su premuerta hermana Doña Fermina , el doce con cincuenta por ciento, que se repartirá por iguales partes entre los que existieran a fallecimiento de la testadora. Conjuntamente a los hijos de su premuerto hermano Don Justo , el doce con cincuenta por ciento, que se repartirá por iguales partes entre los que existieran a fallecimiento de la testadora". Así no es discutido que, si se suman los porcentajes atribuidos por legado, estos arrojan un total de 75%, faltando un 25% no atribuido en su literalidad. Sobre a quién corresponde dicho 25%, trata el motivo impugnatorio de la demanda.

El actor es uno de los tres hermanos entre quienes debería distribuirse en su caso, uno de las seis porciones de 12,5% indicados en el testamento, por lo tanto, en principio le correspondía un 4,1666%, pero por la interpretación que sostiene en su demanda, se le hizo una atribución testamentaria de un 0,6946% más, siendo el total, un 4,8612%. Consta en el Expediente Administrativo que el actor presentó autoliquidación en concepto de **sucesiones** por dicho porcentaje por él entendido de 4,8612%, folio 113 EA, siendo la base imponible 33.421,91 euros, y el total a ingresar de 3.465,98 euros. Sin embargo, la Administración inició procedimiento de inspección por un exceso de adjudicación que encuadra en la figura de la donación. Considera así que lo que le adjudicaba el testamento no eran 33.421,99 euros (no un 4,8612%, del legado), sino 28.646,81 euros (un 4,1666% del legado), y por tanto la diferencia de 4.775,10 euros lo ha recibido a título de donación, debiendo ingresar 580,17 euros que más intereses y recargos, constituyen los 647,20 euros que constituyen el objeto del proceso. La motivación de la liquidación es la misma que la fundamentación de las demandadas en su escrito de contestación esto es, "*La adquisición de bienes y derechos por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e inter vivos constituye hecho imponible del Impuesto sobre **Sucesiones** y Donaciones (artículo 3.1.b) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre **Sucesiones** y Donaciones). En este sentido, el artículo 27.3 de la mencionada ley establece que se liquidarán excesos de adjudicación, según las normas establecidas en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, cuando existan diferencias, según el valor declarado, en las adjudicaciones efectuadas a los herederos o legatarios, en relación con el título hereditario. En consecuencia, a efectos de liquidación y pago del impuesto, se consideran transmisiones a título gratuito e inter vivos sujetas al impuesto, los excesos de adjudicación declarados cuando no exista compensación entre los herederos"*.

Por lo tanto, es relevante la interpretación de dicha cláusula E del testamento para determinar qué porcentaje de legado atribuye, si la menor, por lo que lo adjudicado extra es un exceso de adjudicación bien liquidado como donación por la Administración, o es el porcentaje mayor tal y como sostiene la parte actora, no existiendo donación alguna.

Las partes también coinciden en que el precepto nuclear es el artículo 675 CC pero que cada uno considera que avala su interpretación, "*Toda disposición testamentaria deberá entenderse en el sentido literal de sus palabras, a no ser que aparezca claramente que fue otra la voluntad del testador. En caso de duda se observará lo que aparezca más conforme a la intención del testador, según el tenor del mismo testamento"*. La Administración indica que el tenor literal de las palabras se cifra en los porcentajes concretos atribuidos, y al existir un 25% no atribuido voluntariamente, este corresponde a la heredera instituida. La parte actora indica que el tenor literal de las palabras se cifra en que a Doña Lina , (heredera) le atribuye exclusivamente el 12,50%, cuando al estar nombrada expresamente en la disposición, y si fuera la intención de la testadora el otorgamiento del 37.5% (12,5 % más 25%) lo podía haber hecho, y también lo cifra en que la cláusula dice "*se vendan y el dinero obtenido de ambas ventas se reparta en las proporciones siguientes.."*, entendiéndolo que la intención de la testadora no era dejar de repartir un 25% sino repartir el 100% en seis partes iguales aun cuando erró en la división de los porcentajes. En realidad, la parte actora lo que está defendiendo es una interpretación que llevó a discrepancias entre la heredera y legatarios y ello se refleja en el acuerdo que se plasmó en documento privado, para llegar a dicha solución, así como en otras cuestiones problemáticas derivadas de dicha herencia, folio 129 a 134 EA, esto es, se trata de un acuerdo transaccional para evitar un procedimiento judicial tal y como se refleja en el documento. Dicho acuerdo se elevó a público en la escritura de 1 de marzo de 2017, folios 119 a 128 EA y dice la parte actora que fue la interpretación que prevaleció con el apoyo del criterio del Notario interviniente, expresado mediante informe. Examinando el EA, se entiende que dicho informe es el documento existente en los folios 133 a 141 EA, pero lo cierto es que no tiene ni firma ni encabezamiento. En el mismo se mantiene la interpretación del testamento avalado por la parte actora entre otros, la existencia de un testamento previo de 2008 en el que se distribuía el legado igualmente entre todos, el 100% pero con proporciones diferentes, de lo que se deduce que la intención era siempre distribuir el 100% y con el nuevo testamento igualar las proporciones, y el hecho de que no sumen cien los porcentajes no puede deberse a otro



motivo que a un error aritmético de la testadora, error que se produciría al sustituir las proporciones anteriores por un criterio igualitario.

La conclusión extraída de las pruebas anteriores, es la existencia de una cláusula testamentaria que produce un problema interpretativo, que llevó a la heredera y legatarios a un conflicto, dice así el documento privado "cada parte entiende que el 25% del producto de los inmuebles corresponde, en primer caso, a la heredera y en el segundo caso, según informe del notario actuante, acrecería los porcentajes de los legatarios. Las consultas formuladas por ambas partes y la divergencia de opiniones nos podrían enfrentar en un litigio largo y de resolución incierta. Habida cuenta del testimonio de generosidad y afecto familiar mostrado pro nuestra muy querida hermana o tía Lina , nos oponemos a este horizonte que solo puede darnos frustraciones y enfrentamientos familiares. Por ello de común acuerdo hemos planteado el presente con el ánimo de evitar todos estos problemas". Y para evitar ese conflicto se acuerda "1. El punto del testamento que genera dudas de interpretación será repartido a partes iguales, excepto el porcentaje de acrecimiento...". Y la escritura de fecha 1 de marzo de 2017 no hace sino plasmar dicho acuerdo al indicar "Que los comparecientes han acordado que el reparto del citado 25% se haga en la proporción y forma que consta en el documento suscrito el día 1 de marzo de 2017 para adecuarse de la mejor forma posible a la voluntad de la testadora". Por lo tanto, lo realizado no deja de ser una transacción para evitar un conflicto judicial, en el que una de las partes cedió ante la incertidumbre de lo que podía suponer una interpretación judicial. Sobre dichas transacciones en la interpretación de cláusulas controvertidas de un testamento, aunque en el seno de un procedimiento judicial ya abierto, se ha pronunciado esta Sección en el PO 1207/2020, Sentencia firme de 28 de octubre de 2022 "QUINTO.- *En cuanto al fondo del asunto, procede plantear la controversia en la problemática central de si el acuerdo alcanzado por los herederos a través de un acuerdo transaccional homologado judicialmente por el cual se puso fin al procedimiento judicial de impugnación de testamento, tributa por el Impuesto de Donaciones, en la parte que supera la porción que el heredero recibió en el testamento impugnado. La Administración sostiene, y así procedió a través del procedimiento adecuado, que el heredero, al estar vigente el testamento y no haber sido anulado judicialmente, está recibiendo un exceso de adjudicación (sin contraprestación económica) y ello tiene su correspondiente consecuencia fiscal, y esta es la tributación por el Impuesto de Donaciones. La parte demandante sostiene que no existe liberalidad alguna en la entrega de dicha porción de dinero por lo que no se cumplen los requisitos del Impuesto de Donaciones, y que aunque el procedimiento judicial de impugnación del testamento no terminó por sentencia sí terminó mediante una homologación que hizo el Juzgado, esto es, homologó el acuerdo particional contenido en la escritura de 16 de junio de 2016, lo cual hace que obtenga los efectos que a la transacción judicial atribuye el art. 1816 CC . La cuestión controvertida es especialmente problemática puesto que se entrelazan los aspectos civiles de testamentaria, los aspectos fiscales, y cuestiones de índole procesal y los efectos de las formas de terminación de los procesos judiciales.... Sin embargo, en el presente caso, no se trata de un supuesto de desheredación, sino que el recurrente recibió la legítima estricta según disposición testamentaria, y a pesar de ello impugnó el testamento por considerar que el mismo estaba emitido con un vicio del consentimiento. También se ha aportado por el recurrente documentación para examinar dicha circunstancia, pero la Sección considera que la solución a los problemas planteados por las transacciones **extrajudiciales** de impugnación de testamento, deben ser resueltos de forma ajena a la cuestión civil de la causa de impugnación del testamento, pues de lo contrario se estaría convirtiendo el procedimiento tributario en un repetición del procedimiento sucesorio, que ya terminó mediante acuerdo homologado. De ahí que la solución debe resolverse de forma más técnica y ajena a la causa de impugnación del testamento y afirmarse si dichos acuerdos transaccionales dejan indemne el testamento siguiendo produciendo el mismo sus efectos fiscales, o si la homologación judicial de un acuerdo tiene los mismos efectos que una sentencia, no siendo los acuerdos que lo integran meros actos de liberalidad o donación. No sin reconocer la complejidad de la cuestión y la ausencia de respuesta por parte del Tribunal Supremo un supuesto similar, finalmente se resuelve por la Sección en negar el carácter de donación a los pactos realizados en el seno de un procedimiento de impugnación testamentaria, puesto que adolecen del animus donandi necesario para dicha calificación, y si no se puede calificar civilmente de donación tampoco se pueden someter a la forma tributaria de Donación. El título por el que D. Eusebio adquiere los bienes no es un contrato de donación sino uno de transacción, que tiene una sustantividad propia y que constituye la fuente de las obligaciones que respecto a la herencia vinculan a todas las partes. La transacción por su propia naturaleza excluye el ánimo de liberalidad propio de la donación, no existe animus donandi entre los sujetos de la transacción sino que cada uno satisface un interés, una parte una cantidad superior a su porción hereditaria, y la otra parte un beneficio consistente en evitar costes e incertidumbres del procedimiento judicial. La transacción se homologa judicialmente, y concluye con ella el procedimiento, lo que supone que tiene el mismo efecto que la sentencia, de manera que si el juzgador hubiera observado algún incumplimiento de normas legales, tendría que haber denegado la aprobación del acuerdo. Aunque no exento de dudas este aspecto, la Sección entiende que no realizada dicha valoración negativa de la transacción por el juzgador civil, no está sino elevándola a cosa juzgada y considera que la transmisión de los bienes se realiza en el seno de un procedimiento sucesorio, y todo ello con base en que "La transacción tiene para las partes la*



autoridad de la cosa juzgada" (art. 1816 del Código Civil). Por lo tanto, dos son los datos fundamentales para negar la fiscalidad por el Impuesto de Donaciones, en primer lugar la ausencia de animus donandi, ya que en la escritura 16 de junio de 2016 no existe ningún elemento o circunstancia que permita afirmar el mismo, sino que por el contrario se recoge expresamente una finalidad bien distinta que la liberalidad, concretamente que la finalidad de dicha partición, es poner fin a los procedimientos judiciales instados por los herederos, ante el Juzgado de Primera Instancia nº 99 de Madrid y el tramitado por el Juzgado de Primer Instancia nº 67 de Madrid. Y el segundo dato para negar la transacción es que el procedimiento civil de impugnación de testamento, no terminó mediante un desistimiento que dejase vigente el testamento e incólume el mismo, sino a través de un acuerdo transaccional que realizaba un reparto testamentario distinto del impugnado. Y por último cabe resaltar que dicho criterio aunque no carente de problemática, como al principio se ha plasmado, ha sido reconocido por la propia Administración Tributaria, en supuesto similar por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid en fecha 26 de mayo de 2022, procedimiento 28-13727-2021". Es cierto que en el presente caso no se trata de una transacción judicial sino **extrajudicial**, pero se puede aplicar el mismo criterio, y ante la ausencia de una interpretación judicial civil de la cláusula testamentaria, se concluye, que la interpretación realizada por los llamados a la herencia, aunque no unívoca, no está separada del testamento, y que precisamente por ello, en el pacto privado elevado a público fijando dicha interpretación, no puede verse en ningún caso animus donandi, sino cesión de una de las partes, no con la intención de donar nada al resto, sino con la intención de aquietarse ante una interpretación posible evitando los costes judiciales de una interpretación judicial civil.

Por todo lo anterior, procede estimar el recurso presentado.

SEXTO.- De conformidad con el artículo 139 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa en segunda instancia se impondrán las costas al recurrente si se desestima totalmente el recurso, salvo que el órgano jurisdiccional, razonándolo debidamente, aprecie la concurrencia de circunstancias que justifiquen su no imposición. En el presente caso, al estimarse el recurso procede la imposición de costas a las Administraciones demandadas pero el Tribunal haciendo uso de las facultades del art. 139.3 LJCA, y atendiendo a la cuantía del proceso, la fija limitadas a la cantidad total de 1.000 euros, excluido del IVA de dicha limitación. (art. 139.1 y 3 LJCA).

FALLAMOS

ESTIMAR EL RECURSO interpuesto D. Jacinto contra la Resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid de fecha 16 de julio de 2021 que desestima la reclamación número NUM000 , interpuesta contra la liquidación del Director General de Tributos de la Comunidad de Madrid por importe de 647,20 euros, RESOLUCIONES QUE ANULAMOS.

Imposición de costas a las Administraciones demandadas con el límite establecido en el Fundamento Jurídico Sexto.

La presente sentencia es susceptible de recurso de casación, que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de **treinta días**, contados desde el siguiente al de su notificación, acreditándose en el escrito de preparación del recurso el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 89.2 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-administrativa, con justificación del interés casacional objetivo que presente. Previa constitución del depósito previsto en la Disposición Adicional Decimoquinta de la Ley Orgánica del Poder Judicial, bajo apercibimiento de no tener por preparado el recurso.

Dicho depósito habrá de realizarse mediante el ingreso de su importe en la Cuenta de Depósitos y Consignaciones de esta Sección, cuenta-expediente nº 2583-0000-93-0879-21 (Banco de Santander, Sucursal c/ Barquillo nº 49), especificando en el campo **concepto** del documento Resguardo de ingreso que se trata de un "Recurso" 24 Contencioso-Casación (50 euros). Si el ingreso se hace mediante transferencia bancaria, se realizará a la cuenta general nº 0049-3569-92- 0005001274 (IBAN ES55-0049-3569 9200 0500 1274) y se consignará el número de cuenta-expediente 2583-0000-93-0879-21 en el campo "Observaciones" o "Concepto de la transferencia" y a continuación, separados por espacios, los demás datos de interés.

Así por esta nuestra Sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

El Presidente de esta Sección el Ilmo. Sr. D. Joaquín Herrero Muñoz-Cobo, firma en nombre de la Magistrada Ilma. Sra. Dña. Cristina Pacheco del Yerro, quién "voto en Sala y no pudo firmar".

La difusión del texto de esta resolución a partes no interesadas en el proceso en el que ha sido dictada sólo podrá llevarse a cabo previa disociación de los datos de carácter personal que los mismos contuvieran y con pleno respeto al derecho a la intimidad, a los derechos de las personas que requieran un especial deber de tutela o a la garantía del anonimato de las víctimas o perjudicados, cuando proceda.



Los datos personales incluidos en esta resolución no podrán ser cedidos, ni comunicados con fines contrarios a las leyes.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ