



Roj: **STSJ M 2483/2025 - ECLI:ES:TSJM:2025:2483**

Id Cendoj: **28079330092025100109**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **9**

Fecha: **18/02/2025**

Nº de Recurso: **452/2023**

Nº de Resolución: **126/2025**

Procedimiento: **Procedimiento ordinario**

Ponente: **CRISTINA PACHECO DEL YERRO**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **TEAR Madrid 28/02/2023,**
STSJ M 2483/2025

Tribunal Superior de Justicia de Madrid

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Novena

C/ General Castaños, 1 , Planta 1 - 28004

33009710

NIG:28.079.00.3-2023/0028078

Procedimiento Ordinario 452/2023

Demandante:D./Dña. Sonsoles

PROCURADOR D./Dña. SILVIA BARREIRO TEIJEIRO

Demandado:TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE MADRID MEH

Sr. ABOGADO DEL ESTADO

COMUNIDAD DE MADRID

LETRADO DE COMUNIDAD AUTÓNOMA

SENTENCIA No 126

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN NOVENA

Ilmos. Sres.

Presidente:

D. Joaquín Herrero Muñoz-Cobo

Magistrados:

Dª. Matilde Aparicio Fernández

Dª Cristina Pacheco del Yerro

En la Villa de Madrid a dieciocho de febrero de dos mil veinticinco.



Visto por la Sección Novena de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, el recurso contencioso-administrativo número 452/2023, interpuesto por D^a. Sonsoles , representada por la Procuradora D^a. Silvia Barreiro Teijeiro, contra resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid de fecha 28 de febrero de 2023, desestimatoria de la reclamación económico-administrativa nº NUM000 , formulada por la actora frente a resolución de la Dirección General de Tributos de la CAM desestimatoria del recurso de reposición interpuesto contra liquidación girada por el Impuesto sobre Sucesiones, por importe de 61.284,24 euros; siendo demandados el Abogado del Estado y la Comunidad de Madrid.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.-Se interpuso por D^a. Sonsoles , representada por la Procuradora D^a. Silvia Barreiro Teijeiro, recurso contencioso-administrativo contra resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid de fecha 28 de febrero de 2023, desestimatoria de la reclamación económico-administrativa nº NUM000 , formulada por la actora contra resolución de la Dirección General de Tributos de la CAM desestimatoria del recurso de reposición interpuesto contra liquidación girada por el Impuesto sobre Sucesiones, por importe de 61.284,24 euros.

SEGUNDO.-Una vez admitido a trámite el recurso y reclamado el expediente administrativo, se dio traslado a la parte recurrente para que formalizara la demanda, lo que hizo en escrito en el que, tras alegar los hechos que damos por reproducidos e invocar los fundamentos de derecho que estimó de aplicación, terminó suplicando que se dictase sentencia por la que, estimando el recurso, se declarase la nulidad de la resolución impugnada y se anulase la liquidación provisional efectuada por la Dirección General de Tributos de la Comunidad de Madrid, acordando la devolución de la cantidad ingresada a la Administración más los intereses correspondientes.

TERCERO.-Por diligencia de ordenación se tuvo por formalizada la demanda y se dio traslado al Abogado del Estado, que presentó escrito en el que, tras exponer los hechos y fundamentos de derecho que consideró pertinentes, terminó suplicando que se dictase sentencia por la que se desestimase el recurso.

CUARTO.-Por diligencia de ordenación se acordó dar traslado de la demanda y de la contestación a la Comunidad de Madrid, que presentó escrito oponiéndose a la demanda y solicitando la desestimación de la misma.

QUINTO.-Por auto se acordó recibir a prueba el recurso, la que se practicó con el resultado obrante en autos, confiriéndose traslado a las partes para que presentasen escritos de conclusiones, tras lo cual se acordó señalar para la deliberación, votación y fallo del presente recurso el día 13 de febrero de 2025, en que tuvo lugar, quedando el mismo concluso para Sentencia.

Siendo Magistrado Ponente la Ilma. Sra. D^a. Cristina Pacheco del Yerro.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.-El presente recurso tiene por objeto una resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid de fecha 28 de febrero de 2023, desestimatoria de la reclamación económico-administrativa nº NUM000 , formulada por la actora contra resolución de la Dirección General de Tributos de la CAM desestimatoria del recurso de reposición interpuesto contra liquidación girada por el Impuesto sobre Sucesiones, por importe de 61.284,24 euros.

SEGUNDO.-Alega la parte actora que la discrepancia con la Administración en la liquidación provisional efectuada y que da origen a esta demanda, se circunscribe a determinar si es correcta la inclusión que efectúa la Administración en su liquidación de lo que denomina "ajuar domestico otras estimaciones", teniendo en cuenta la condición de legataria de la actora en la herencia de D^a. Encarna . Invoca la actora el art 23 del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, y manifiesta que del precepto transcrito puede determinarse que no se aplicará la adición del ajuar al caudal hereditario a aquellos causahabientes a quienes el testador hubiese atribuido bienes determinados, con exclusión de cualesquiera otros del caudal hereditario. Añade que tanto en la propuesta de liquidación como en la liquidación provisional definitivamente girada, se le incluyó dentro del cálculo de su cuota tributaria lo que la Administración llamó "Ajuar Domestico otras estimaciones" sin hacer referencia en estas liquidaciones a la valoración del legado de muebles y enseres que se hacía con la vivienda y que la Administración, ante las alegaciones de la actora, cambia su criterio, pasando a considerar que el concepto de ajuar domestico que se había incluido en la liquidación era realmente el valor que atribuye la Administración al contenido del piso que también formaba parte del legado, y alega que si la Administración, que aceptó los

valores de los legados declarados por la recurrente, entendía que el contenido del piso merecía una valoración distinta y por ello adicional al valor declarado por la vivienda, debió haber anulado la liquidación provisional efectuada y haber emitido una nueva liquidación que incluyese dentro de la relación de bienes imputados por el legado recibido, el valor de los bienes y efectos contenidos en la vivienda, efectuando la correspondiente valoración de los mismos por cualquiera de los medios previstos en el art. 57 LGT -indicándoselo así a la obligada tributaria para que pudiera rebatir tal valoración- ya que se trataría de valorar dicho contenido del piso como parte integrante del legado recibido por la actora y no como "ajuar" en el sentido jurídico que esta figura tiene en el Impuesto de Sucesiones, ya que en este último sentido, no corresponde su pago al legatario. Concluye la actora que el TEAR en la resolución desestimatoria de la reclamación económica administrativa presentada asimila los conceptos jurídicos de lo que es parte integrante de un legado (como sería el legado de los muebles y enseres que contiene la vivienda) y lo que es la definición jurídica del ajuar doméstico, equiparando de facto ambos conceptos, y que esta interpretación es contraria a la jurisprudencia dictada por esta Sala, que en casos análogos como el que nos ocupa ha determinado que precisamente en un supuesto de atribución de un legado de un inmueble "con todo lo que él contiene", ha concluido que ello no incluye el ajuar y no puede por ello imputársele al legatario un 3% adicional al valor del inmueble, sino que el ajuar doméstico valorado por la ley en ese 3%, sigue siendo imputable al heredero, salvo prueba en contrario e indicación expresa de los bienes que integran dicho ajuar.

El Abogado del Estado se opuso a la demanda alegando que el valor total del legado asciende a 189.716,00 euros, más el importe correspondiente a los muebles y enseres que se encuentren en el interior del inmueble legado, cuyo valor se calcula aplicando un 3% sobre el valor del inmueble esto es, excluyendo el valor de los otros bienes heredados, esto es, 5.676,48 euros y que, así, el valor de la porción hereditaria de la hoy recurrente asciende a 195.392,48 euros, que es la base imponible de la liquidación impugnada. Y concluye que la Oficina Gestora valora el ajuar doméstico correspondiente al inmueble legado (que forma parte del mismo, según las disposiciones testamentarias de la causante) en base a lo establecido en el artículo 15 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

El Letrado de la Comunidad de Madrid, se opuso a la demanda alegando que la parte actora se opone a la inclusión del ajuar doméstico en la base imponible alegando que el artículo 23.2 RISD excluye a los legatarios de la presunción legal de inclusión del ajuar en la base imponible y que tal previsión reglamentaria se basa, con toda lógica, en el propio concepto de legado como sucesión singular, no universal, de modo que la sucesión se limita, en el caso del legatario, a los concretos bienes o derechos recibidos y añade que parece olvidar la parte actora que, en el presente caso, entre los concretos bienes recibidos, enumerados en el título sucesorio, se encuentra, precisamente, el ajuar doméstico y que es perfectamente posible que, como en este caso, lo que específicamente se les deja a los legatarios sea el propio ajuar. Concluye que, en el presente caso, el ajuar doméstico no se ha adquirido a título universal, sino singular y no se incluye en el haber hereditario como consecuencia de una presunción legal, sino atendiendo a la expresa voluntad del testador, reflejada en el tenor literal del testamento, por lo que no es prosperable la pretendida distinción de la parte actora entre los "muebles y enseres" y el "ajuar doméstico".

TERCERO.-Son antecedentes de interés para la resolución del presente recurso los siguientes:

En fecha 5 de noviembre de 2020, se otorgó por la actora y D. Valentín escritura de partición y adjudicación de la herencia de D^a. Encarna, que había fallecido el 20 de febrero de 2020, soltera, careciendo de descendientes y ascendientes, bajo testamento en el que había legado a la actora: "1.-El piso sito en Madrid, DIRECCION000, con todos los muebles y enseres que se encuentran en su interior. 2.-El panteón familiar sito en el Cementerio de Villabragima (Valladolid). 3.-El nicho número NUM001 del Cementerio de La Almudena, de Madrid. 4.-Y la sepultura de los perros " Pelosblancos " e " Raton ", en el Cementerio canino "El Último Parque" de la Comunidad de Madrid." Estos bienes fueron valorados en 189.216,00 euros, 150,00 euros, 300 euros y 50 euros, respectivamente, adjudicándose a la actora los citados bienes, por su valor en conjunto de 189.716,00 euros.

Se tramitó por la Administración procedimiento iniciado mediante declaración, emitiéndose propuesta de liquidación provisional del Impuesto sobre Sucesiones el 13 de enero de 2021, conforme a los datos declarados por la actora, calculándose el ajuar aplicando el 3% al valor del inmueble legado.

Tras presentar la actora escrito de alegaciones, se emitió la liquidación provisional el 2 de marzo de 2021, por importe de 61.284,24 euros, recogiendo en la motivación que se había practicado liquidación provisional incluyendo el ajuar doméstico calculado de acuerdo con el criterio establecido por el Tribunal Supremo en sus sentencias de 10/3/2020 y 19/5/2020, es decir, aplicando el 3% a aquellos bienes integrantes del caudal relicto susceptibles de un uso personal o particular por el causante, atribuyéndose al ajuar al bien inmueble legado, al disponer el testamento "Con todos los bienes que se encuentran en su interior".

Frente a la liquidación provisional presentó la actora recurso de reposición, que fue desestimado en resolución del Director General de Tributos de la CAM de 18 de noviembre de 2021, contra la que formuló reclamación económico-administrativa, que fue desestimada en la resolución del TEAR de 28 de febrero de 2020 impugnada en el presente procedimiento.

CUARTO.-El artículo 23 del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones dispone lo siguiente:

"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 superviviente.

b) Los que resulten adicionados por el juego de las presunciones establecidas en los artículos 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 hubiere 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.

3. En el caso de los legados a que se refiere el artículo 16.3 de este Reglamento, el importe del Impuesto no incrementará la base imponible de la liquidación a girar a cargo del legatario, pero, en ningún caso, será deducible a los efectos de determinar la de los demás causahabientes."

En el caso que nos ocupa, la causante instituyó legataria a la actora, legándole lo siguiente:

"1.-El piso sito en Madrid, DIRECCION000, con todos los muebles y enseres que se encuentran en su interior.

2.-El panteón familiar sito en el Cementerio de Villabragima (Valladolid).

3.-El nicho número NUM001 del Cementerio de La Almudena, de Madrid.

4.-Y la sepultura de los perros " Pelosblancos " e " Raton ", en el Cementerio canino "El Último Parque" de la Comunidad de Madrid."

La Administración, tomando el valor declarado del inmueble señalado en primer lugar, 189.216,00 euros, calcula el ajuar doméstico conforme al artículo 15 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, que dispone lo siguiente:

"El ajuar doméstico formará parte de la masa hereditaria y se valorará en el tres por ciento del Importe del caudal relicto del causante, salvo que los interesados asignen a este ajuar un valor superior o prueben fehacientemente su inexistencia o que su valor es inferior al que resulte de la aplicación del referido porcentaje."

Al respecto hemos de tener en cuenta la sentencia del Tribunal Supremo de 10 de marzo de 2020, Rec. 4521/2017, reiteradamente seguida de otras de 19 de mayo de 2020 (RRCA/5938/2017 y 6027/2017), 11 de junio de 2020 (RCA/5939/2017), 10 de septiembre de 2020 (RCA/6053/2017), 11 de mayo de 2021 (RCA 5627/2018) o de 22 de febrero de 2022 (RCA 3561/2020), habiendo establecido la primera mencionada lo siguiente:

"En conclusión, la doctrina que debemos formar para esclarecer la interpretación procedente del artículo 15 LISD es la siguiente:

1.- El ajuar doméstico comprende el conjunto de bienes muebles afectos al servicio de la vivienda familiar o al uso personal del causante, conforme a las descripciones que contiene el artículo 1321 del Código Civil, en relación con el artículo 4, Cuatro de la LIP, interpretados ambos en relación con sus preceptos concordantes, conforme a la realidad social, en un sentido actual.

2.- En concreto, no es correcta la idea de que el tres por ciento del caudal relicto que, como presunción legal, establece el mencionado artículo 15 LISD, comprenda la totalidad de los bienes de la herencia, sino sólo aquéllos que puedan afectarse, por su identidad, valor y función, al uso particular o personal del causante, con exclusión de todos los demás.

3.- Las acciones y participaciones sociales, por no integrarse, ni aun analógicamente, en tal concepto de ajuar doméstico, por amplio que lo configuremos, no pueden ser tomadas en cuenta a efectos de aplicar la presunción legal del 3 por ciento.

4.- El contribuyente puede destruir tal presunción haciendo uso de los medios de prueba admitidos en Derecho, a fin de acreditar, administrativa o judicialmente, que determinados bienes, por no formar parte del ajuar doméstico, no son susceptibles de inclusión en el ámbito del 3 por 100, partiendo de la base de que tal noción sólo incluye los bienes muebles corporales afectos al uso personal o particular, según el criterio que hemos establecido.

En particular, no está necesitada de prueba la calificación de los bienes por razón de su naturaleza, que la Administración debe excluir. En otras palabras, sobre el dinero, títulos, los activos inmobiliarios u otros bienes incorporales no se necesita prueba alguna a cargo del contribuyente, pues se trata de bienes que, en ningún caso, podrían integrarse en el concepto jurídico fiscal de ajuar doméstico, al no guardar relación alguna con esta categoría."

Rechaza, por tanto, el Tribunal Supremo, que el cálculo del tres por ciento del caudal relicto que, como presunción legal, establece el mencionado artículo 15 LISD, comprenda la totalidad de los bienes de la herencia, declarando que sólo ha de comprender aquéllos que puedan afectarse, por su identidad, valor y función, al uso particular o personal del causante, con exclusión de todos los demás.

En el supuesto que nos ocupa, concurre la circunstancia de que el activo de la herencia de la causante estaba integrado por un piso, un panteón familiar, un nicho, una sepultura de perros, unos derechos de doblaje, dinero depositado en entidades bancarias y participaciones de Fondo de Inversión, y que a la actora la causante le legó el citado piso que constituía el domicilio habitual de la misma, por lo que este era el único bien que podría albergar los bienes que, en palabras del Tribunal Supremo, pudieran afectarse, por su identidad, valor y función, al uso particular o personal del causante.

Por tanto, habiendo legado la causante a la actora el inmueble mencionado con todos los muebles y enseres que se encontraban en su interior, no resulta contrario a Derecho el cálculo que hace la Administración de tales bienes aplicando la regla del artículo 15 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones sobre el valor de la vivienda.

Procede, por lo expuesto, la desestimación del recurso.

QUINTO.-La desestimación del recurso conlleva la imposición a la parte actora de las costas causadas por la parte demandada, con el límite de 1.000 euros respecto de cada uno de los demandados, (art. 139.1 y 4 LJCA).

Vistos los artículos citados y demás de general y pertinente aplicación.

FALLAMOS

DESESTIMAMOS el recurso contencioso-administrativo interpuesto por D^a. Sonsoles , representada por la Procuradora D^a. Silvia Barreiro Teijeiro, contra resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid de fecha 28 de febrero de 2023, desestimatoria de la reclamación económico-administrativa nº NUM000 , formulada por la actora frente a resolución de la Dirección General de Tributos de la CAM desestimatoria del recurso de reposición interpuesto contra liquidación girada por el Impuesto sobre Sucesiones, por importe de 61.284,24 euros; imponiendo a dicha recurrente las costas procesales causadas por representación y defensa de la parte demandada, con el límite de 1.000 euros respecto de cada uno de los demandados.

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 2583-0000-93-0452-23 (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 2583-0000-93-0452-23 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.

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