

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

RECURSO DE CASACIÓN Nº: 6745/2009

Ponente Excmo. Sr. EMILIO FRIAS PONCE

En la Villa de Madrid, a 26 de Octubre de 2012.

Visto por **la Sección IIª de la Sala Tercera del Tribunal Supremo** el presente recurso de casación nº 6745/2009, interpuesto por Doña Concepción, Doña Laura, Doña Sara, Doña Ascensión, Don Jesús Miguel, Don Balbino, Doña Fidela, Doña Patricia, Doña Eva María, Doña Elisabeth y D. Emilio, representados por el Procurador D. Ramón Rodríguez Nogueira, contra la sentencia de 28 de Mayo de 2009, dictada por **la Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección IVª, del Tribunal Superior de Justicia de Madrid** en el recurso contencioso administrativo nº: 259/2005 y acumulados relativos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Han sido partes recurridas la Administración General del Estado, representada por el Abogado del Estado, y la Comunidad de Madrid, dirigida por su Letrado.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Con fecha 28 de Mayo de 2009, la Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección IVª del Tribunal Superior de Justicia de Madrid dictó sentencia por la que se estima en parte el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación de Doña Concepción y 10 más contra la resolución del **Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC**, en adelante) de 2 de Febrero de 2005, que desestimó el recurso de alzada deducido contra la resolución del **Tribunal Económico Administrativo Regional (TEAR**, en lo sucesivo) de Madrid, de 28 de Octubre de 2003, que, a su vez, estimó en parte las reclamaciones económico administrativas deducidas por cada uno de los ahora recurrentes frente las liquidaciones derivadas de los expedientes de comprobación de valores, en concepto de Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

La resolución del TEAR acordó anular los actos de valoración que afectaban a las acciones de la sociedad Compel, S.L, y a los inmuebles incluidos en la herencia, así como los actos liquidatorios realizados por la Administración.

Por su parte, **la sentencia dictada reconoce el derecho de los recurrentes a que se tenga en cuenta a todos los efectos de la liquidación del Impuesto la cuantía fijada por la valoración del ajuar en el inventario.**

SEGUNDO.- Contra la referida sentencia, la representación de Doña Concepción y de sus hermanos preparó recurso de casación y, una vez que se tuvo por preparado, fue interpuesto con la súplica de que se dicte otra sentencia por la que, estimando los motivos alegados, case y anule la recurrida, y resuelva en mérito de los fundamentos legales de la demanda formulada en su día ante el Tribunal Superior de Justicia de Madrid estimando las pretensiones deducidas.

Los motivos de casación invocados son los siguientes:

1) Al amparo del art. 88.1c) de la Ley Jurisdiccional, por infracción de los arts. 120.3 y 24 de la Constitución Española y 33 y 67.1 de la Ley Jurisdiccional, por incongruencia omisiva de la sentencia impugnada, al no haber analizado la cuestión planteada por la parte en el Fundamento de Derecho IIº de su demanda, relativa a la **improcedencia de incluir el valor del ajuar domestico en la base imponible de las liquidaciones recurridas**, habiéndose limitado la sentencia impugnada, según la recurrente, a establecer como debe valorarse el ajuar domestico a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, sin hacer un previo examen sobre si resulta ajustado a derecho que el mismo se incluya en la base imponible de los herederos del causante cuando ha sido atribuido a su cónyuge.

2) Al amparo del art. 88.1.c), por infracción de los arts. 120.3 y 24 Constitución Española y 33 y 67.1 de la Ley Jurisdiccional, en el que denuncia incongruencia "**extra petita**" en relación con el contenido del Fundamento de Derecho IVº de la sentencia, por cuanto que, al resolver en sentido desestimatorio la pretensión de la parte bajo el argumento de que no se había acreditado el cumplimiento del ejercicio por parte del causante de una actividad empresarial, se está introduciendo una apreciación de hecho que se aparta de los estrictos términos en que se planteó la controversia.

3) Al amparo del art. 88.1.d) por infracción de los arts. 14 y 31 de la Constitución, en relación con los arts. 149.1 1.ª, 139, 39.1 y Disposición Adicional Iª de la misma y art. 2 Ley 29/87, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en el que denuncia la desigualdad de trato en razón del lugar de residencia del causante, sin que la interpretación efectuada por la Sala de instancia encuentre sustento en la Disposición Adicional referida.

4) Al amparo del 88.1.d), por infracción de los arts. 3.1, 9 y 15 Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en relación con el art. 1321 Código Civil respecto a la inclusión del ajuar domestico en la base imponible del referido impuesto, planteado con carácter subsidiario del motivo Iº, en el que defiende la improcedencia de la inclusión.

5) Al amparo del 88.1.d) por infracción de los arts. 20.2.c) Ley 29/87 del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y art. 1 RD 1704/99, de 5 de noviembre, en relación con el art. 4 Ley 19/91 del Impuesto sobre el Patrimonio, en el que defiende que es la fecha del fallecimiento del causante en la que deben concurrir los requisitos para gozar de la reducción del 95%.

TERCERO.- Al personarse ante esta Sala la Comunidad de Madrid se opuso a la admisión del recurso de casación, por entender que el valor de la pretensión ejercitada por cada uno de los recurrentes no alcanzaba el límite mínimo legal para acceder al recurso de casación, teniendo en cuenta que la cuantía del recurso para cada uno de ellos había de calcularse por la diferencia entre la cuota fijada por la Administración tributaria y la reclamada por los sujetos pasivos, a lo que no accedió la Sección Iª en Auto de 13 de Enero de 2011, al considerar que el valor de la pretensión ejercitada por cada uno de los recurrentes, en su condición de herederos de D. José María, ascendía al importe autoliquidado en concepto de Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (449.614,8 €, para cada uno de los recurrentes, excepto en el caso de Doña Concepción, que ascendió a 408.746 euros), cuya devolución solicitaban, a lo que habría de añadirse, en su caso, el importe de la nueva liquidación resultante del pronunciamiento de la sentencia de instancia.

CUARTO.- Remitidas las actuaciones a la Sección, se confirió traslado a la Comunidad Autónoma de Madrid y al Abogado del Estado para el trámite de oposición, solicitando este último sentencia estimatoria del 1º motivo de casación y desestimatoria de los restantes, y la Comunidad de Madrid sentencia desestimatoria, con expresa condena en costas.

QUINTO.- Para el acto de votación y fallo se señaló la audiencia del día 24 de Octubre de 2012, fecha en la que tuvo lugar la referida actuación procesa.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Emilio Frías Ponce, Magistrado de la Sala

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Para la mejor comprensión de los motivos de casación formulados resulta conveniente recordar los siguientes antecedentes fácticos:

1) El 5 de Noviembre de 1997 falleció D. José María con testamentos otorgados en los que instituía herederos a sus 11 hijos, los ahora recurrentes, y otorgaba el usufructo vitalicio a su esposa. Tras la protocolización de las operaciones particionales el 23 de Abril de 1998, en las que la viuda renunció al legado del usufructo universal y a su cuota usufructuaria, los herederos presentaron el 4 de Mayo de 1998, en la Consejería de Economía y Hacienda de la Comunidad de Madrid, junto con la documentación pertinente de la que resultaba una masa hereditaria neta de 2.984.109.653 pts y una base imponible de cada herederos de 275.582.696 pts, autoliquidaciones por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, con un ingreso total de 816.105.809 pts (4.904.894,70 euros).

2) La Dependencia Gestora incoó expediente de comprobación de valores elevando la valoración de bienes de 3.456.823.359 pts a 3.855.986.735 pts (23.174.947,02 Euros), lo que determinó la

práctica de liquidaciones complementarias en 10 de Agosto de 2001, con una porción individual de 317.873.177 pts (1.910.456,27 euros) y una deuda tributaria para Doña Concepción de 26.962.253 pts (162.046,40 euros) y de 18.869.601 pts (113.408,55 euros) para los restantes herederos.

3) Contra dichas liquidaciones, los interesados promovieron, el 11 de Septiembre de 2001, recursos de reposición y, por otrosí, solicitaron la devolución de las cantidades autoliquidadas por la inconstitucionalidad de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y por la procedencia de aplicar la reducción del 95% en la base del valor de los bienes afectos a la actividad empresarial de arrendamiento realizada por el causante que no había sido considerada en las autoliquidaciones. Estas pretensiones fueron desestimadas por acuerdos de 3 de Diciembre de 2001 del Director General de Tributos de la Comunidad Autónoma.

4) Interpuestas reclamaciones económico-administrativas, contra el referido acuerdo de 3 de Diciembre de 2001, con reserva del derecho a la tasación pericial contradictoria, los interesados alegaron:

- a) que el aumento de la base imponible no estaba suficientemente motivado;
- b) La aplicación de la reducción en la base imponible prevista en el art. 20.2 c) de la Ley 29/1987 del Impuesto sobre Sucesiones, relativa a la adquisición de empresa familiar;
- c) En relación con la liquidación afecta a Doña Concepción la procedencia del mismo porcentaje de reducción sobre el valor de la vivienda habitual;
- d) La improcedencia de liquidar intereses por demora y e) la errónea determinación del ajuar doméstico.

El TEAR de Madrid, en resolución de 28 de Octubre de 2003, estimó en parte las reclamaciones en el sentido de anular los actos de valoración que afectaban a las acciones de la sociedad Compel, S.L, y a los inmuebles incluidos en la herencia y los actos liquidatarios

5) Presentado recurso de alzada, fue desestimado por resolución del TEAC de 2 de Febrero de 2005, rechazando, en 1º lugar, su competencia para resolver la inconstitucionalidad de la legislación aplicable planteada y considerando, a continuación, conforme a Derecho la determinación del ajuar domestico realizada por la Administración, y la inaplicación de la reducción pretendida en la base imponible a la actividad de arrendamiento de inmuebles que constituía para el causante una actividad empresarial.

6) La Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, en la sentencia dictada como consecuencia de los recursos contencioso administrativo interpuestos contra la resolución del TEAC, que fueron acumulados, desestimó la inconstitucionalidad alegada por discriminación como consecuencia de la aplicación de diferentes criterios legales en el ámbito de diversas Comunidades Autónomas, así como la procedencia de aplicar la reducción de la base imponible prevista en el art. 20. 2c) de la Ley 29/1987 pretendida.

En cambio, en relación con la inclusión del ajuar domestico en la base imponible del Impuesto valorado en el 3 % del importe del caudal relicto del causante, ante la existencia de un dictamen pericial que asignaba al mismo la cuantía de 6.052.200 pts, la sentencia, por no haberse desvirtuado el mismo, **reconoce el derecho de los recurrentes a que se tenga en cuenta la cuantía fijada por este concepto en el inventario.**

SEGUNDO.- En el 1º motivo de casación, como hemos reseñado en los Antecedentes, se denuncia que la sentencia impugnada incurre en un supuesto de incongruencia omisiva en relación con la cuestión planteada en el fundamento de derecho 2º de la demanda, y recogida en el petitum de la misma, sobre la improcedencia de incluir el valor del ajuar domestico en la base imponible de las liquidaciones recurridas, al corresponder legalmente y haber sido asignado y entregado, atendiendo

a lo dispuesto en el art. 1321 del Código Civil, por el contador-partidor, al cónyuge del causante, toda vez que esta problemática había sido ignorada, en cuanto se limita a establecer cómo debe valorarse el ajuar doméstico a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, pero sin hacer un previo examen sobre si resulta conforme a Derecho que el mismo se incluya en la base imponible de herederos cuando había sido atribuido al cónyuge.

El Abogado del Estado apoya este motivo, al no aparecer la cuestión tratada en la sentencia recurrida, discrepando, en este punto, el Letrado de la Comunidad de Madrid por considerar que la alegación debe entenderse desestimada por la misma.

Procede aceptar el motivo, ya que los recurrentes en la demanda plantearon 2 cuestiones en relación con el ajuar domestico;

a.- la improcedencia de su inclusión, por un lado, en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones por haber sido atribuido al cónyuge y,

b.- por otro, con carácter subsidiario, el tema de su valoración, por la improcedencia de su cuantificación en el 3% del caudal relicto y la procedencia de hacerlo de acuerdo con la valoración pericial aportada o, alternativamente, por el 3% exclusivamente del valor de la vivienda que constituía el domicilio del causante, sin tomar en consideración el valor de los inmuebles arrendados, valores mobiliarios, depósitos y cuentas bancarias, préstamos y créditos, y partiendo en todo caso del carácter ganancial del ajuar doméstico, siendo patente que la 1ª cuestión fue obviada totalmente por la sentencia, sin que quepa mantener que implícitamente fue desestimada, al examinar el tema de la valoración, como pretende la Comunidad Autónoma, al no existir la mínima referencia sobre la misma.

TERCERO.- En el 2º motivo se alega otro supuesto de incongruencia, pero ahora **extra petita**, por resolver la sentencia cuestiones que no habían sido planteadas en la instancia, en relación con el debate relativo a [la posible aplicación de la reducción de la base imponible a la que se refiere el art. 20.2 c\) de la Ley 29/1987, a la transmisión mortis causa de una empresa individual de arrendamiento de inmuebles.](#)

Se afirma que la cuestión controvertida se centraba en el momento en que debían entenderse cumplidos los requisitos para la aplicación de la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio, que determinaba, a su vez, la aplicación de la reducción del 95 % en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, y más concretamente el requisito de la exención del apartado 8º del art. 4 de la Ley 19/1991, pero que la Sala no realiza ningún pronunciamiento en relación con este extremo, al limitarse a reproducir lo dispuesto en al art. 20.2 c) de la Ley 29/1987, determinando la no concurrencia de los requisitos exigidos sobre la base de que no ha resultado probado el requisito de "ejercicio habitual, personal y directo por el sujeto pasivo" de la actividad empresarial, extremo que, siendo indubitado, en modo alguno había constituido el objeto de la controversia con lo que introduce una apreciación de hecho que se aparta de los estrictos términos en que quedó fijada la controversia desde sus inicios.

El Abogado del Estado no comparte lo alegado en el motivo por cuanto el requisito que no considera probado la Sala sí se encontraba en el debate procesal de la instancia, como se deduce de la lectura del escrito de contestación a la demanda, adhiriéndose la Comunidad de Madrid al argumento esgrimido.

También procede aceptar este motivo.

Conviene tener presente que la resolución del TEAC impugnada en la instancia, en relación con la pretendida aplicación de la reducción en la base imponible por la transmisión de la empresa familiar prevista en el art. 20 de la Ley 29/1987, después de analizar los requisitos exigidos para la concesión del beneficio, no cuestiona que la actividad de arrendamiento de bienes realizada por el causante era empresarial, pero, en cambio, entiende que ello no era suficiente, pues aparte de ser también determinante que [los rendimientos de los alquileres se declaren en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como rendimientos de actividades económicas](#), que supongan la principal fuente de renta, resultaba preciso que los bienes afectos a la actividad se declaren exentos en el Impuesto sobre el Patrimonio, como permite el art. 4.8 de la Ley 19/91, del Impuesto sobre el Patrimonio, circunstancia esta última que no considera probada en el caso, como se desprendía de la última declaración del Impuesto sobre el Patrimonio del causante, sin que este extremo pudiera ser modificado en ejercicios posteriores, como propugnaban los interesados.

Pues bien, ante esta resolución, en la demanda los recurrentes discreparon sobre la necesidad de que el requisito cuestionado tuviera que cumplirse en la última declaración del causante por el Impuesto sobre el Patrimonio, manteniendo por el contrario, el criterio que había que estar a la fecha del devengo del propio Impuesto sobre Sucesiones, con independencia de que al 31 de Diciembre anterior se tuviera o no derecho a la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio, habiendo sido, sin embargo, la respuesta claramente incongruente, al limitarse a señalar, después de recoger el contenido del art. 20. 2c) de la Ley 29/1987, así como el texto de la exención que establecía el art. 4 de la ley 19/1991, de 6 de Junio, reguladora del Impuesto sobre el Patrimonio, y el concepto de actividad económica a que se refería el art. 1 del Real Decreto 1704/1999, de 5 de Noviembre, lo siguiente:

"Pues bien la aplicación de estas normas nos lleva a la conclusión de que no concurre la exención del Impuesto sobre el Patrimonio por lo que el requisito de ejercicio habitual, personal y directo por el sujeto pasivo no ha resultado probado, por lo que dicho motivo debe ser desestimado", no decidiendo, por tanto, la problemática planteada y cuestionando, en cambio, un requisito no controvertido.

CUARTO.- En el 3º motivo se alega que la Ley del Impuesto sobre Sucesiones de 18 de Diciembre de 1987, aplicada por la sentencia, infringe los art. 14 y 31 de la Constitución Española, en relación con los arts. 149, 1,1.ª, 139 Y 39.1 y Disposición Adicional 1ª también del Texto Constitucional, por la discriminación entre el [tratamiento fiscal de la sucesión de quienes residen en otros territorios como la Comunidad Autónoma del País Vasco y la Comunidad Autónoma de Navarra y la de quienes residen en otras Comunidades, al encontrarse en aquellos territorios exenta la herencia entre parientes de línea recta y en el resto gravada](#), por lo que se solicita el previo planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad y, en su caso, la subsiguiente casación de la sentencia recurrida.

La sentencia impugnada justificó el diferente régimen fiscal existente en los territorios de Navarra y del País Vasco en el respeto de sus derechos históricos por la Disposición Adicional 1ª de la Constitución Española, que posteriormente asume el art. 2 de la Ley 29/1987.

Ahora en casación se vuelve a insistir en la inconstitucionalidad de la Ley estatal, no poniendo la recurrente en duda el derecho de los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sucesiones sometidos a las regulaciones forales, que se han dictado al amparo de las normas constitucionales que los regulan y su legislación de desarrollo, al centrar su fundamentación en la injustificada diferencia de trato que en las sucesiones entre padres e hijos gobernadas por el Derecho Tributario común existía en la fecha en que se produjo la sucesión que motivó el recurso, que sólo es imputable a **la legislación estatal encargada de velar por la igualdad básica de los españoles**, máxime en una materia como la protección de la familia cuya encomienda a los poderes públicos aparece efectuada en el art. 39 de la Constitución con carácter general.

En definitiva, vienen a sostener, con cita de la sentencia 247/2007, de 12 de Diciembre, del Tribunal Constitucional, que la posible diferenciación jurídica de los ciudadanos de las distintas Comunidades Autónomas no es absoluta, sino que está sometida a los límites constitucionales, por lo que, tratándose en este caso de una diferenciación entre Comunidades en relación con la exención de tributación, cuando el causante reside en determinados territorios de normativa foral, y la tributación plena con una mínima reducción por parentesco, cuando el causante reside en el resto del territorio del Estado, [la circunstancia de la residencia fiscal del causante no puede justificar el distinto trato establecido, prescindiendo de la capacidad económica de los beneficiarios, del interés general de la familia, de la libertad de circulación de las personas y de la garantía de una igualdad básica en el cumplimiento de la obligación de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.](#)

QUINTO.- No podemos aceptar la fundamentación aducida en favor de la inconstitucionalidad de la ley estatal del Impuesto sobre Sucesiones.

Declarada de Utilidad Pública. Ayuntamiento de Madrid.
Registro Autonómico de Asociaciones ciudadanas: 16.931
Registro de Asociaciones Ayuntamiento de Madrid: 02.041
Telf: 649116241

www.padresdivorciados.es
e-mail: info@padresdivorciados.es

Aunque el ejercicio de competencias normativas en materia del Impuesto sobre Sucesiones por parte de distintos poderes legislativos **puede generar una distinta posición de los ciudadanos desde el punto de vista territorial, no por ello se infringe el principio de igualdad de los ciudadanos por razón del territorio.**

En este sentido, el Tribunal Constitucional distingue, de un lado, los planos en que actúa el principio de igualdad del art. 14 de la Constitución Española y, de otro, el alcance de las reglas constitucionales que limitan las divergencias del ejercicio por los poderes legislativos de sus competencias, para conseguir una determinada uniformidad normativa en todo el territorio, y preservar una posición igual de los ciudadanos, más allá de las diferencias de régimen jurídico por el legítimo ejercicio de la autonomía (STC 122/1988).

Con relación a la 1ª cuestión; **el Tribunal Constitucional ha señalado que el ámbito propio del principio de igualdad consagrado en el art. 14 de la Constitución Española, prohíbe que las normas establezcan unas diferencias no razonables o arbitrarias entre los sujetos a un mismo legislador, pero que la divergencia entre normas que emanan de poderes legislativos distintos no puede dar lugar a una pretensión de igualdad, aunque sí a otro tipo de controversia constitucional (STC 319/93, 27 de Octubre).**

Por tanto, para el Tribunal Constitucional, el principio de igualdad de derechos y obligaciones de todos los españoles en cualquier parte del territorio nacional no puede ser interpretado con rigurosa uniformidad del Ordenamiento sino es la necesidad de garantizar la igualdad en el ejercicio de tales derechos lo que mediante la fijación de unas condiciones básicas impone un límite a la diversidad de posiciones jurídicas.

Estos límites son para el Tribunal Constitucional, por una parte, la necesaria igualdad básica en todo el territorio nacional del régimen de los derechos constitucionales en sentido estricto (de los emanados del Capítulo II, Título I, arts. 53.2 CE).

De otro, las competencias exclusivas legislativas o simplemente de legislación básica que el Estado tiene atribuidas por las diferentes reglas del art. 149.1 donde el constituyente ha reflejado el diferente grado de homogeneidad que quedará preservada en cada una de las materias enunciadas en dicho artículo.

SEXTO.- El 4º motivo plantea el tema **de la inclusión del ajuar domestico en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones de los recurrentes**, que no fue tratado por la Sala de instancia. Esta inclusión fue impugnada, al haber sido atribuido el ajuar, de acuerdo con el art. 1321 del Código Civil, por el albacea contador-partidor al cónyuge del causante, por lo que resultaba imposible que los herederos adquiriesen el mismo mortis causa.

En apoyo de esta tesis invocaron en la instancia los recurrentes los art. 9.c) de la Ley del Impuesto (que refiere la base imponible a la adquisición individual de cada causa habiente) y 22 de su Reglamento, (que precisa el concepto, refiriéndose al valor real de los bienes y derechos adquiridos), lo que era coherente con la definición del hecho imponible que hace el art. 3.1 de la Ley, sin que, al parecer de los mismos el art. 15 de la ley, que prevé la adición a la masa hereditaria del ajuar, pueda alterar las reglas generales.

No podemos aceptar tampoco este motivo.

A efectos fiscales, **el art. 3 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones considera el ajuar domestico como un activo más que se comprende en la masa hereditaria**, precepto que se haya desarrollado en el Reglamento de 8 de Noviembre de 1991, cuyo art. 23 dispone que "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 de aquellos que, por disposición de la Ley, deben entregarse al cónyuge sobreviviente..."

A su vez el art. 34.3 del referido Reglamento señala en su apartado 2 que el valor del ajuar doméstico no minorará en el de los bienes que, por disposición del art. 1321 del Código Civil o de disposiciones análogas de Derecho civil foral o especial, deben entregarse al cónyuge sobreviviente, cuyo valor **se fijará en el 3 % del valor catastral de la vivienda habitual del matrimonio.**

Por tanto, estando regulado con suficiencia el concepto ajuar doméstico y su valoración por la normativa del Impuesto no cabe acudir al Código Civil, para extraer del mismo, además, conclusiones que contradicen lo establecido en el ámbito tributario, ya que **el Derecho Civil en materia tributaria sólo tiene carácter supletorio**.

SEPTIMO.- Finalmente, el último motivo se refiere a la reducción de la base imponible prevista en el art. 20 de la Ley 29/1987, alegándose que la fecha en la que deben concurrir los requisitos para gozar del beneficio es la del fallecimiento del causante.

El art. 20.5) de la Ley 29/1987, del Impuesto de Sucesiones y de Donaciones, en su redacción dada por el art. 4 de la Ley 13/1996 (actual art. 20. 2-c), que era el aplicable al caso enjuiciado, al haberse producido el devengo el 5 de Noviembre de 1977, (momento en que falleció D. José María) exigía, entre otros requisitos y como condición "**sine qua non**" para la aplicación de la reducción que establece, que a la empresa individual, o participaciones en entidades les resultase de aplicación la correspondiente exención regulada en el art. 4.-8º de la ley 19/1991, de 6 de Junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.

Esta Sala, en la sentencia de 23 de Septiembre de 2010, cas. 6794/2005, tuvo ocasión de pronunciarse sobre el referido requisito.

Ahora, lo que se cuestiona en el presente caso es la fecha que ha de servir para marcar el momento de la constatación de la exención.

También nos hemos pronunciado sobre esta cuestión en la sentencia de 17 de Febrero de 2011, cas. 2124/06:

"1. **En las adquisiciones por causa de muerte el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se devenga el día del fallecimiento del causante.** En las transmisiones a título sucesorio se entiende realizado el hecho imponible en el momento en el que fallece la persona del transmitente, con independencia del momento en que se realice la efectiva transmisión de los bienes.

La fecha de la aceptación de la herencia no es en absoluto relevante a efectos del devengo del Impuesto sobre Sucesiones.

Como norma general, y salvo prueba fehaciente en contra, se tomará como fecha del fallecimiento y por tanto de devengo del impuesto la que figure en la correspondiente inscripción de defunción en el Registro Civil.

El Código civil sigue, pues, un sistema de inspiración romanística respecto de la adquisición de los bienes de la herencia, de modo que, aunque la sucesión se abre con el fallecimiento del causante, la adquisición de los bienes y derechos, cargas y obligaciones que forman parte de la masa hereditaria no se produce hasta que tiene lugar la aceptación de la herencia por parte del llamado a suceder, sin perjuicio de que todos sus efectos se retrotraigan al momento de la muerte del transmitente. Pero a los efectos del Impuesto sobre Sucesiones la adquisición hereditaria se entiende producida por el mero fallecimiento del causante, sin necesidad de aceptación.

Deben, pues, diferenciarse netamente los efectos fiscales de los efectos civiles del fallecimiento del causante; en la esfera tributaria éste determinará el devengo del Impuesto sobre Sucesiones, sin perjuicio de que no dé lugar, por sí solo, a la adquisición de los bienes.

El hecho imponible del Impuesto sobre Sucesiones no consiste en el fallecimiento del causante sino en la adquisición de bienes y derechos por medio de título sucesorio, de modo que en caso de que el llamado a suceder no llegara finalmente a adquirir los bienes no podría exigírsele la exacción del impuesto.

En definitiva, **el devengo del impuesto se produce en la fecha del fallecimiento del causante, con independencia de que, si se prueba que posteriormente no se pudo heredar o que se renuncia a la herencia en debida forma, pueda devenir improcedente la exigencia del impuesto** (sentencia de este Tribunal de 30 de septiembre de 1987 y 21 de mayo de 1988).

Declarada de Utilidad Pública. Ayuntamiento de Madrid.
Registro Autonómico de Asociaciones ciudadanas: 16.931
Registro de Asociaciones Ayuntamiento de Madrid: 02.041
Telf: 649116241

www.padresdivorciados.es
e-mail: info@padresdivorciados.es

2. La adquisición en virtud de título sucesorio de una empresa individual o de un negocio profesional se beneficia de una reducción del 95% del valor correspondiente al objeto de la adquisición en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones, siempre que se cumplan una serie de requisitos (grado de parentesco del adquirente, objeto de la adquisición, permanencia en el patrimonio del adquirente).

La concurrencia de los requisitos exigidos para la aplicación de esta reducción debe ser objeto de prueba por parte del sujeto pasivo.

Al tratarse de un Impuesto --el de Sucesiones-- de devengo instantáneo, los requisitos para exigir la reducción deberán cumplirse en la fecha del devengo; habrá que atender al último periodo impositivo del IRPF anterior a la transmisión.

Como ha señalado este Tribunal en sentencia de 18 de marzo de 2009, el hecho de que la reducción prevista para la adquisición mortis causa de empresas individuales o negocios profesionales se aplique sobre la base imponible, para hallar la base liquidable, no quiere decir que deba llevarse a cabo sobre la magnitud constituida por el valor global de la base imponible, entendido como valor neto de la adquisición individual de cada causahabiente, sino que debe recaer sobre el valor concreto de la empresa individual o negocio profesional de que se trate.

Requisito "sine qua non" para la aplicación de la reducción del 95% de la base imponible es, pues, que el empresario o profesional obtenga su principal fuente de renta de su actividad, que será aquella que represente al menos el 50 por 100 de la base imponible del IRPF.

Los preceptos configuradores del beneficio fiscal analizado son los siguientes:

a) Art. 20.2.c) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en el que se dispone que "en los casos en los que en la base imponible de una adquisición "mortis causa" que corresponda a los cónyuges, descendientes o adoptados de la persona fallecida, estuviese incluido el valor de una empresa individual, de un negocio profesional o participaciones en entidades, a los que sea de aplicación la exención regulada en el apartado VIIIº del art. 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, o el valor de derechos de usufructo sobre los mismos, o de derechos económicos derivados de la extinción de dicho usufructo, siempre que con motivo del fallecimiento se consolidara el pleno dominio en el cónyuge, descendientes o adoptados, o percibieran éstos los derechos debidos a la finalización del usufructo en forma de participaciones en la empresa, negocio o entidad afectada, para obtener la base liquidable se aplicará en la imponible, con independencia de las reducciones que procedan de acuerdo con los apartados anteriores, otra del 95% del mencionado valor, siempre que la adquisición se mantenga, durante los 10 años siguientes al fallecimiento del causante, salvo que falleciese el adquirente dentro de ese plazo.

En los supuestos del párrafo anterior, cuando no existan descendientes o adoptados, la reducción será de aplicación a las adquisiciones por ascendientes, adoptantes y colaterales, hasta el tercer grado y con los mismos requisitos recogidos anteriormente.

En todo caso, el cónyuge supérstite tendrá derecho a la reducción del 95 %".

b) Art. 4.8 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, Reguladora del Impuesto sobre el Patrimonio, al que se remite la anterior, a cuyo tenor gozan de exención:

"Los bienes y derechos de las personas físicas necesarios para el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, siempre que ésta se ejerza de forma habitual, personal y directa por el sujeto pasivo y constituya su principal fuente de renta.

A efectos del cálculo de la principal fuente de renta, no se computarán ni las remuneraciones de las funciones de dirección que se ejerzan en las entidades a que se refiere el nº 2 de este apartado, ni cualesquiera otras remuneraciones que traigan su causa de la participación en dichas entidades".

c) Art. 3 del Real Decreto 2481/1994, de 23 de diciembre, por el que se determinan los requisitos y condiciones de las actividades empresariales y profesionales para la aplicación de las exenciones correspondientes en el Impuesto sobre el Patrimonio, a cuyo tenor:

"1. La exención tan sólo será de aplicación por el sujeto pasivo que ejerza la actividad empresarial de forma habitual, personal y directa, conforme a la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, teniendo en cuenta las reglas que sobre titularidad de los elementos patrimoniales

se establecen en el artículo 7 de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, *siempre que dicha actividad constituya su principal fuente de renta.*

A estos efectos se entenderá por principal fuente de renta, aquella en la que al menos el 50 % del importe agregado de las bases imponibles regular e irregular del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del sujeto pasivo, provenga de rendimientos netos de las actividades empresariales.

2. Cuando un mismo sujeto pasivo ejerza dos o más actividades empresariales de forma habitual, personal y directa, la exención alcanzará a los bienes y derechos afectos a todas ellas, considerándose, a efectos de lo dispuesto en el apartado anterior, que la principal fuente de renta viene determinada por el conjunto de los rendimientos empresariales".

De los preceptos que han quedado transcritos se desprende, tal como pone de relieve la recurrente, que la oficina de farmacia en nuestro caso es reconducible a la expresión "bienes y derechos necesario para el desarrollo de la actividad empresarial o profesional" y que la explotación de la oficina de farmacia constituía la principal fuente de renta para D.^a Noemi."

Ahora bien, todo lo anterior no nos puede llevar a la estimación del motivo, ya que en el periodo comprendido entre el 1 de Enero y el 5 de Noviembre de 1997, los rendimientos procedentes de la actividad empresarial de arrendamientos de inmuebles no constituyeron la principal fuente de renta del causante de acuerdo con la declaración del Impuesto sobre la Renta presentada por los herederos, al ascender a 279.200 pts, teniendo en cuenta las amortizaciones de inmuebles, por un importe de 20.573.309, pts que son un gasto más en la contabilidad.

Este fue el fundamento último del acuerdo del Director General de Tributos de la Comunidad de Madrid de 3 de Diciembre de 2001 y que la Sala comparte.

OCTAVO.- Al haberse estimado dos motivos de casación no procede hacer imposición de costas. Por lo expuesto, en nombre del Rey y en el ejercicio de la potestad de juzgar que, emanada del Pueblo español, nos confiere la Constitución.

FALLAMOS

PRIMERO.- Estimar el recurso de casación interpuesto por Doña Concepción y 10 más, contra la sentencia de 28 de Mayo de 2009 de la Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección IV^a del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, que se casa y anula, por incongruencia.

SEGUNDO.- Confirmar la estimación parcial del recurso contencioso administrativo acordada por la Sala de instancia, en lo que afecta a la valoración del ajuar domestico, con rechazo de las restantes pretensiones.

TERCERO.- No hacer pronunciamiento en cuanto a las costas causadas en casación.

Así por esta nuestra sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos D. Rafael Fernández Montalvo D. Juan Gonzalo Martínez Mico D. Emilio Frías Ponce D. José Antonio Montero Fernández D. Ramón Trillo Torres PUBLICACION.-

Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente D. Emilio Frías Ponce, hallándose celebrando audiencia pública, ante mí el Secretario. Certifico.