



Criterio 1 de 1 de la resolución: **02836/2013/00/00**

Calificación: **Doctrina**

Unidad resolutoria: **Vocalía Novena**

Fecha de la resolución: **15/09/2016**

**Asunto:**

Impuesto sobre Sucesiones. Valoración del patrimonio preexistente. Alcance de la remisión a las reglas del Impuesto sobre el Patrimonio.

**Criterio:**

La normativa específica del gravamen sucesorio remite expresamente a la normativa del Impuesto sobre el Patrimonio a los solos efectos de llevar a cabo la valoración de los bienes, siendo evidente que en la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio se contienen diversas reglas objetivas de valoración, pero sin que deban entrar en juego otros aspectos sustantivos previstos en tal norma, como pueden ser las exenciones o las no sujeciones –éstas circunstancias resultarán de aplicación en la regularización del Impuesto sobre el Patrimonio.

**Referencias normativas:**

Ley 29/1987 Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones  
22.3

**Conceptos:**

Alcance  
Exenciones  
Impuesto sobre el patrimonio  
Impuesto sobre sucesiones y donaciones  
Patrimonio  
Valoración

**Texto de la resolución:**

En la Villa de Madrid, en la fecha arriba señalada, en la Reclamación Económico-Administrativa que, en única instancia, pende de resolución ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, interpuesta por **D. Jx...**, con domicilio a efectos de notificaciones en ..., contra acuerdo liquidatorio por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones dictado por la el servicio de Inspección Tributaria de la Dirección General de Tributos de la Consejería de Hacienda de la Comunidad de Madrid por importe de 850.838,27 €

**ANTECEDENTES DE HECHO**

**PRIMERO.-** D. **Fx...** Mayor fallece el 2 de julio de 2009 sin haber otorgado testamento. Previa tramitación del preceptivo correspondiente, el Juzgado de Primera Instancia N°54 de Madrid declara, mediante Auto de 11 de noviembre de 2009, único heredero "ab intestato" a su hermano **D.Jx...**

Éste, en su condición de sujeto pasivo del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones devengado con dicho óbito, presenta, el 21 de diciembre de 2009, autoliquidación tributaria ante la Dirección General de Tributos de la Comunidad de Madrid, fijando la masa hereditaria neta en 14.555.642,50 €, aplicando la reducción por la adquisición de empresa familiar prevista en el artículo 20.2.c) Ley 29/1987, Ley del Impuesto (4.776.863,33 €) y haciendo efectivo un ingreso de 5.678.199,55 €.

**SEGUNDO.-** El 8 de febrero de 2012, D. **Jx...** recibe la notificación del acuerdo por el que el servicio de Inspección Tributaria de la Dirección General de Tributos de la Consejería de Hacienda de la Comunidad de Madrid dispone el inicio, a su cargo, de un procedimiento de inspección al objeto de comprobar y, en su caso, regularizar su situación tributaria en relación al hecho y tributo referidos.

Tras el desarrollo de dichas actuaciones, el 15 de enero de 2013, se firma, en Conformidad, el ACTA **A01** – ... en la que el actuario encargado del procedimiento recoge la propuesta de regularización que estima procedente, basada en registrar un incremento en el valor real de algunos de los bienes y derechos heredados, de acuerdo a la comprobación administrativa previamente efectuada por los servicios administrativos competentes. Concretamente, el incremento se produce en el valor de las participaciones sociales de la mercantil **P, S.L** (corrigiendo el valor declarado por el sujeto pasivo – 5.108.642,06 € – por el valor comprobado – 8.772.180,03 €).

Por ello, el ACTA recoge una propuesta de regularización en los siguientes términos:

Valor real de los bienes y derechos	18.021.090,67 €
Ajuar doméstico	540.632,72 €
Masa Hereditaria Bruta	18.561.723,39 €
Deudas Deducibles	139.153,30 €
Gastos Deducibles	60.542,26 €
Masa Hereditaria Neta	18.362.027,83 €
Porción Hereditaria Individual	18.362.027,83 €

Base Imponible	18.362.027,83 €
Reducción parentesco	8.000,00 €
Reducción adquisición empresa	8.243.914,64 €
Base Liquidable	10.110.113,19 €
Cuota Íntegra	3.365.444,87 €
Coefficiente multiplicador por patrimonio preexistente	1,9059
Cuota Tributaria	6.414.201,38 €
Cuota ingresada mediante autoliquidación previa	5.678.199,55 €
Cuota a Ingresar	736.001,83 €
Intereses de Demora	114.836,45 €
Deuda a Ingresar	<b>850.838,28 €</b>

**TERCERO.-** El 25 de febrero de 2013 D. Jx... interpone, contra el acuerdo liquidatorio derivado de dicha ACTA, la presente reclamación económica – administrativa en única instancia ante este Tribunal Central, entendiéndose que el mismo no se ajusta a derecho.

Recibida la notificación de la puesta de manifiesto del expediente y dentro del preceptivo trámite de audiencia, el reclamante presenta, el 26 de mayo de 2013, su escrito de alegaciones, incidiendo, básicamente, en lo improcedente del cálculo del ajuar doméstico realizado por la Inspección pues ha tomado en consideración, para aplicar el porcentaje legal que establece el artículo 15 Ley del Impuesto, también el valor de las participaciones sociales respecto de las cuales se ha admitido la reducción del 95% por cumplir los requisitos previstos en el artículo 20.2.c) Ley del Impuesto.

Además, plantea que, al determinar el patrimonio preexistente del sujeto pasivo, no debería considerarse el importe de tales participaciones que ya poseía, pues, al estar exentos en el Impuesto sobre el Patrimonio no tienen que valorarse para un tributo que le es ajeno.

### FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO.-** Concurren los requisitos de competencia, cuantía, interposición en plazo y legitimación que son presupuesto para la admisión a trámite de la presente reclamación, de acuerdo a lo dispuesto en los **artículos 226 y siguientes de la Ley 58/2003, de 17 de Diciembre, Ley General Tributaria** (en adelante, LGT) promovida contra acuerdo liquidatorio por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones dictado por la el servicio de Inspección Tributaria de la Dirección General de Tributos de la Consejería de Hacienda de la Comunidad de Madrid por importe de 850.838,27 €.

**SEGUNDO.-** Discute el reclamante, en primer lugar, el cómputo del ajuar doméstico que ha realizado el servicio de Inspección Tributaria de la Dirección General de Tributos de la Consejería de Hacienda de la Comunidad de Madrid a efectos de dictar la liquidación por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones; concretamente, considera que debe excluirse, de la base de cálculo del ajuar, el valor de las participaciones de la sociedad **P, S.L** (5.108.642,06 €) pues se trata de bienes que permiten beneficiarse de la reducción prevista en el **artículo 20.2.c) Ley 29/1987, de 18 de diciembre, Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones** (en adelante, LISD). Entiende el sujeto pasivo que computarlos a efectos de calcular el ajuar doméstico supone, en la práctica, disminuir el beneficio fiscal (del 95% establecido en la ley aun 92%).

En este sentido, el **artículo 15 LISD** dispone, expresamente, que *“El ajuar doméstico formará parte de la masa hereditaria y se valorará en el tres por ciento del importe del caudal relicto del causante, 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”*. Por su parte, el **artículo 34 RD 1629/1991, de 8 de Noviembre, que aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones** (en adelante, RISD), señala que

*“1. Salvo que los interesados acrediten fehacientemente su inexistencia, se presumirá que el ajuar doméstico forma parte de la masa hereditaria, por lo que si no estuviese incluido en el inventario de los bienes relictos del causante, lo adicionará de oficio la oficina gestora para determinar la base imponible de los causahabientes a los que deba imputarse con arreglo a las normas de este Reglamento.*

2. El ajuar doméstico se estimará en el valor declarado, siempre que sea superior al que resulte de la aplicación de la regla establecida en el Impuesto sobre el Patrimonio para su valoración. En otro caso, se estimará en el que resulte de esta regla, salvo que el inferior declarado se acredite fehacientemente.

3. *Para el cálculo del ajuar doméstico en función de porcentajes sobre el resto del caudal relicto, no se incluirán en éste el valor de los bienes adicionados en virtud de lo dispuesto en los artículos 25 a 28 de este Reglamento ni, en su caso, el de las donaciones acumuladas, así como tampoco el importe de las cantidades que procedan de seguros sobre la vida contratados por el causante si el seguro es individual o el de los seguros en que figure como asegurado si fuere colectivo. El valor del ajuar doméstico así calculado se minorará en el de los bienes que, por disposición del artículo 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 por 100 del valor catastral de la vivienda habitual del matrimonio, salvo que los interesados acrediten fehacientemente otro superior”*.

Los preceptos mencionados son claros y obligan, a la hora de regularizar el tributo, a cuantificar el ajuar doméstico en el 3% del caudal relicto del causante excluyendo, de éste, exclusivamente los bienes indicados: los importes que se hayan adicionado de conformidad a los **artículos 11 LISD y 25-28 RISD**, las donaciones acumuladas, las cantidades que procedan de seguros sobre la vida contratados por el causante si el seguro es individual o el de los seguros en que figure como asegurado si fuere colectivo y los bienes que deben entregarse al cónyuge sobreviviente. Dado que no se estipula nada sobre la exclusión, a estos efectos, de otro tipo de bienes, procede la desestimación de la pretensión que, en este punto, plantea el sujeto pasivo.

**TERCERO.-** También discute el sujeto pasivo el criterio seguido por la Administración liquidadora para computar, a tales efectos regularizadores, su patrimonio preexistente. Entiende que no deberían incluirse las participaciones de **P, S.L** de las que ya era titular antes del fallecimiento del causante pues se trata de bienes que estaban exentos en el Impuesto sobre el Patrimonio por lo que, a tales efectos, tienen un valor nulo.

El **artículo 22 LISD** señala que *“La cuota tributaria por este impuesto se obtendrá aplicando a la cuota íntegra el coeficiente multiplicador en función de la cuantía de los tramos del patrimonio preexistente que, conforme a lo previsto en la Ley 21/ 2001, de 27*

de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, hayan sido aprobados por la Comunidad Autónoma y del grupo, según el grado de parentesco, señalado en el artículo 20". Teniendo en cuenta que el devengo del Impuesto se produjo el 2 de julio de 2009, los coeficientes multiplicadores de aplicación al sujeto pasivo eran los recogidos en el **artículo 3.Cuatro** de la **Ley 7/2007, de la Comunidad de Madrid, de 21 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas**:

PATRIMONIO	Grupos de artículo 20		
	I y II	III	IV
Preexistente en euros			
De 0 a 403.000	1,0000	1,5882	2,0000
De más de 403.000 a 2.008.000	1,0500	1,6676	2,1000
De más de 2.008.00 a 4.021.000	1,1000	1,7471	2,2000
De más de 4.021.000	1,2000	1,9059	2,4000

Asimismo, según recoge el **artículo 22.3 LISD** "En la valoración del patrimonio preexistente del contribuyente se aplicarán las siguientes reglas:

a) La valoración se realizará conforme a las reglas del Impuesto sobre el Patrimonio.

b) Cuando se trate de adquisiciones "mortis causa", se excluirá el valor de los bienes y derechos por cuya adquisición se haya satisfecho el impuesto como consecuencia de una donación anterior realizada por el causante. La misma regla se aplicará en el caso de acumulación de donaciones.

c) En el patrimonio preexistente se incluirá el valor de los bienes y derechos que el cónyuge que hereda perciba como consecuencia de la disolución de la sociedad conyugal".

Como bien dice el reclamante, para la valoración de su patrimonio preexistente se aplicarán las reglas de valoración recogidas en la normativa reguladora del Impuesto sobre el Patrimonio, básicamente la Ley 19/1991, de 6 de junio. Sin embargo, interpretar, como hace el interesado, que un bien exento en el Impuesto sobre el Patrimonio tiene un valor cero a efectos de computar su patrimonio preexistente resulta improcedente. Y es que la disposición recogida en el ya aludido artículo 22.3.a) LISD realiza una remisión expresa a la normativa reguladora del Impuesto sobre el Patrimonio a los sólo efectos de estipular unas reglas, generalmente aceptadas y conocidas por todos, para determinar el valor del patrimonio del sujeto pasivo del gravamen sucesorio a efectos de llevar a cabo la regularización de éste, independientemente de que, en cuanto a la regularización del Impuesto sobre el Patrimonio, resulten de aplicación otras reglas de las que resulten exenciones u otros beneficios fiscales para dichos bienes.

Es decir, cuando una persona adquiere la condición de sujeto pasivo del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones le resultan de aplicación, a efectos de la regularización de este tributo, las reglas recogidas en su normativa específica (al margen de las propias de la Comunidad Autónoma que corresponda, la LISD y el RISD). En éstas no son pocas las referencias, en aspectos concretos, a las normas reguladoras de otros tributos, como puede ser el Impuesto sobre el Patrimonio. Sin embargo, dichas remisiones no pueden entenderse como generales, sino circunscritas a aspectos concretos y específicos. En este sentido, siendo evidente la vinculación, en varios aspectos, entre el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y el Impuesto sobre el Patrimonio, en lo que respecta al punto concreto que aquí se está analizando (la valoración del patrimonio preexistente del sujeto pasivo), la normativa específica del gravamen sucesorio remite expresamente a la normativa del Impuesto sobre el Patrimonio a los sólo efectos de llevar a cabo la valoración de los bienes, siendo evidente que en la anteriormente citada Ley 19/1991, de 6 de Junio, Ley del Impuesto sobre el Patrimonio se contienen diversas reglas objetivas de valoración (artículos 10 y siguientes), pero sin que deban entrar en juego otros aspectos sustantivos previstos en tal norma, como pueden ser las exenciones o las no sujeciones – éstas circunstancias resultarán de aplicación en la regularización del Impuesto sobre el Patrimonio.

Por tanto, a juicio de este Tribunal Central, resulta claro que el legislador ha querido, expresamente, que, para computar el patrimonio preexistente del sujeto pasivo del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se apliquen necesaria y obligatoriamente las reglas objetivas de valoración que rigen en el Impuesto sobre el Patrimonio, sin reconocer trascendencia a que pudieran existir, en dicho patrimonio preexistente, bienes exentos en el Impuesto sobre el Patrimonio. Este criterio ya quedó expuesto en la Resolución de 11 de junio de 2015 (RG 7402/2012) en la que esta misma Sala concluyó, apoyándose en varias resoluciones de la Dirección General de Tributos (V2352/2006, de 24 de noviembre de 2006 y V0194-07, de 26 de enero de 2007), que "El hecho de que en el ámbito de este último impuesto – el Impuesto sobre el Patrimonio – determinados elementos patrimoniales gocen de exención en atención a determinadas circunstancias y, en consecuencia, no tributen por el mismo, no obsta a que tales elementos sigan formando parte del patrimonio del causahabiente en cuanto obligado tributario y hayan de ser valorados con arreglo a la Ley 19/1991, de 6 de junio, reguladora del impuesto patrimonial, en el día del devengo del impuesto sucesorio (...) En definitiva, a juicio de esta Sala, la remisión del artículo transcrito a las reglas del Impuesto sobre el Patrimonio se refiere exclusivamente a las reglas de valoración de los bienes preexistentes, no alcanzando, como pretende la interesada, a las exenciones que se establecen por dicho Impuesto".

Por lo expuesto,

**EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA**, en la Reclamación Económico-Administrativa promovida por **D. Jx...**, contra acuerdo liquidatorio por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones dictado por la el servicio de Inspección Tributaria de la Dirección General de Tributos de la Consejería de Hacienda de la Comunidad de Madrid por importe de 850.838,27 €, **ACUERDA: Desestimarla**, confirmando el acto administrativo impugnado.