

NUM-CONSULTA V0723-15

ORGANO SG de Impuestos Patrimoniales, Tasas y Precios Públicos

FECHA-SALIDA 06/03/2015

NORMATIVA Ley 29/1987 art. 15
RISD RD 1629/1991 art. 23 y 34

DESCRIPCION-HECHOS Fallecido el padre del consultante, casado y con régimen económico matrimonial de gananciales, deja como causahabientes a sus tres hijos. Según el testamento otorgado, a cada uno de los hijos le lega unos bienes determinados (muebles e inmuebles), en cantidad diferente, junto con una parte alícuota en el caudal hereditario restante.

CUESTION-PLANTEADA Si el valor total de los legados asignados particularmente por el testador a determinados causahabientes debe ser incluido dentro de la cuantía del caudal relicto que servirá de base para el cálculo del valor del ajuar doméstico o, por el contrario, de la cantidad que sirva de base para el cálculo del valor del ajuar doméstico deben quedar excluidos, además de los bienes dispuestos por el art. 34.3 del Reglamento del Impuesto de Sucesiones y Donaciones, también el valor total de los legados.

CONTESTACION-COMPLETA CONCEPTO IMPOSITIVO: Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

En relación con las cuestiones planteadas en el escrito de consulta, este Centro directivo informa lo siguiente:

El artículo 10 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (BOE de 19 de diciembre de 1987) –en adelante, LISD–, define la base imponible de las transmisiones “mortis causa” en los siguientes términos:

“Artículo 9.º Base imponible.

Constituye la base imponible del impuesto:

a) En las transmisiones “mortis causa”, el valor neto de la adquisición individual de cada causahabiente, entendiéndose como tal el valor real de los bienes y derechos minorado por las cargas y deudas que fueren deducibles.

[...]”.

Por su parte, el artículo 15 de la LISD dispone lo siguiente sobre el ajuar doméstico:

“Artículo 15. Ajuar doméstico.

El ajuar doméstico formará parte de la masa hereditaria y se valorará en el 3 por 100 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”.

En desarrollo de la LISD, el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aprobado por el Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre (BOE de 16 de noviembre de 1991) –RISD– determina lo siguiente sobre el ajuar doméstico en sus artículos 23 y 34:

“Artículo 23. Determinación del caudal hereditario.

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 hubiese atribuido bienes determinados con exclusión de cualesquiera otros del caudal hereditario. En el caso de que les atribuyera bienes determinados y una participación en el resto de la masa hereditaria, se les computará la parte del ajuar y de bienes adicionados que proporcionalmente les corresponda, según su participación en el resto de la masa hereditaria.

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”.

“Artículo 34. Valoración del ajuar doméstico.

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 incluirá 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 1.321 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 uno superior”.

Conforme a los preceptos transcritos, cabe sentar las siguientes premisas:

Primera: La base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en las adquisiciones “mortis causa” está constituida por el valor neto de la adquisición individual de cada causahabiente, entendiéndose como tal el valor real de los bienes y derechos minorado por las cargas y deudas que fueren deducibles.

Segunda: El ajuar doméstico forma parte de la masa hereditaria, y, por tanto, de la base imponible del impuesto. En consecuencia, los causahabientes deberán incluir su importe, calculado sobre su porción individual, para determinar el valor neto de su adquisición individual.

Tercera: No obstante lo anterior, los causahabientes a quienes el testador hubiese atribuido bienes determinados con exclusión de cualesquiera otros del caudal hereditario (legatarios y legados, respectivamente) no han de incrementar el valor neto de su adquisición individual en el importe correspondiente al ajuar doméstico.

CONCLUSIONES:

Primera: El hecho imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en el caso de adquisiciones “mortis causa” está constituido por la adquisición individual de cada causahabiente, siendo la base imponible el valor neto de tal adquisición individual (valor real de los bienes y derechos minorado por las cargas y deudas que fueren deducibles).

Segunda: El ajuar doméstico forma parte de la masa hereditaria y su importe debe incluirse en la base imponible del impuesto en el caso de herederos del causante (sucesores de parte alícuota de la herencia), pero no en el de

legatarios, cuya base imponible estará constituida exclusivamente por el valor neto de los bienes que le hubiere atribuido el causante.

Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.