

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFJ058193

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DEL PAÍS VASCO

Sentencia 93/2015, de 27 de febrero de 2015

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 652/2013

SUMARIO:

Haciendas Forales. País Vasco. ISD. Adquisiciones mortis causa. Cargas, deudas y gastos deducibles. La división del caudal hereditario en la actual LEC y el juicio de testamentaría en la anterior presuponen que ya se ostenta la condición de heredero; son los legitimados para promoverlo. Si se carece de tal condición habrá de promoverse su reconocimiento a través del procedimiento oportuno y, en su caso, del juicio ordinario, pero no se podía ni a través de la testamentaría ni se puede actualmente a través del procedimiento para la división de la herencia. El demandante, por lo tanto, ni formaba parte de testamentaría alguna ni podía tampoco formarla si nos atenemos a su condición de legatario de cosas específicas. El art. 14 del Decreto Foral Normativo 3/1993 de Bizkaia (ISD), exige que los gastos deriven de pleito seguido por la representación de la testamentaría en interés de los herederos. No se incluyen pues los litigios que los herederos entablen entre sí o al margen de la representación de la herencia, individual o colectivamente, frente a terceros o los que en estos terceros en estas mismas condiciones dirijan contra ellos. Siendo un pleito entre la heredera y el actor -legatario-, no hay pues un actuar común de los herederos en beneficio de todos ellos para la defensa del patrimonio hereditario y bajo la misma y única representación de la herencia y sí dos posiciones enfrentadas que responden a distintos intereses en ambos casos particulares y no de la herencia, el uno destinado a que los bienes adjudicados por herencia no se reduzcan y el otro dirigido a que parte de los bienes ya adjudicados se reconozcan de su dominio por legado. La norma no permite deducir los gastos que se generen en los litigios entre los herederos entre sí o entre éstos y los legatarios. La deducción no abarca ni todas las modalidades de pleitos ni todos los gastos que en ellos se puedan ocasionar por el mero hecho de que tengan por objeto la reclamación de bienes por título sucesorio. Tampoco cabe estimar que en realidad el incremento patrimonial que se obtiene es el bien adjudicado menos el coste que ha habido que efectuar para su obtención. El incremento patrimonial fruto de la herencia es en todo caso el activo que se recibe pues el coste que haya que actuar para obtenerlo lo que reduce no es el valor de dicho bien sino el patrimonio, previo, del destinatario.

PRECEPTOS:

Decreto Foral Normativo 3/1993 de Bizkaia (ISD), art. 14.
Decreto Foral 107/2001 de Bizkaia (Rgto. ISD), arts. 41 y 43.
Norma Foral 3/1986 de Bizkaia (General Tributaria), art. 23.
Norma Foral 2/2005 de Bizkaia (General Tributaria), disp. final segunda.
Ley 1/2000 (LEC), arts. 782 y ss.
Código Civil, arts. 1.026 y 1.032.

PONENTE:

Don José Antonio González Saiz.

Magistrados:

Don JOSE ANTONIO GONZALEZ SAIZ
Don JUAN ALBERTO FERNANDEZ FERNANDEZ
Doña MARGARITA DIAZ PEREZ

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DEL PAÍS VASCO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

RECURSO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO NÚMERO 652/2013

DE Ordinario

SENTENCIA NÚMERO 93/2015

ILMOS. SRES.

PRESIDENTE:

D. JUAN ALBERTO FERNÁNDEZ FERNÁNDEZ

MAGISTRADOS:

D. JOSÉ ANTONIO GONZÁLEZ SAIZ

D^a. MARGARITA DÍAZ PÉREZ

En Bilbao, a veintisiete de febrero de dos mil quince.

La Sección Primera de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, compuesta por el Presidente y Magistrados antes expresados, ha pronunciado la siguiente SENTENCIA en el recurso registrado con el número 652/2013 y seguido por el procedimiento ordinario, en el que se impugna: ACUERDO DE 12-7-2013 DEL T.E.A.F. DE BIZKAIA DESESTIMATORIO DE LA RECLAMACIÓN NUM000 CONTRA LIQUIDACIÓN PROVISIONAL POR EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES, MODALIDAD SUCESIONES.i.

Son partes en dicho recurso:

- DEMANDANTE : D. Justo , representado por el Procurador D. GERMÁN ORS SIMÓN y dirigido por el Letrado D. JAVIER MUGURUZA ARRESE.
- DEMANDADA : DIPUTACIÓN FORAL DE BIZKAIA, representada por la Procuradora D^a. MÓNICA DURANGO GARCÍA y dirigida por el Letrado D. JUAN CARLOS GONZÁLEZ OLEA.

Ha sido Magistrado Ponente el lltmo. Sr. D. JOSÉ ANTONIO GONZÁLEZ SAIZ.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

El día 22-10-2013 tuvo entrada en esta Sala escrito en el que D. GERMÁN ORS SIMÓN, actuando en nombre y representación de D. Justo , interpuso recurso contencioso-administrativo contra el acuerdo dictado el 12 de julio de 2013 por el Tribunal Económico Administrativo Foral de Bizkaia que desestima la reclamación número NUM000 presentada contra la liquidación provisional practicada en el Impuesto Sobre Sucesiones; quedando registrado dicho recurso con el número 652/2013.

Segundo.

En el escrito de demanda, en base a los hechos y fundamentos de derecho en ella expresados, se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia por la que se estimen íntegramente sus pretensiones.

Tercero.

En el escrito de contestación, en base a los hechos y fundamentos de derecho en ellos expresados, se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia por la que se desestime la demanda y se le impongan las costas a la parte actora.

Cuarto.

Por Decreto de 11-3-2014 se fijó como cuantía del presente recurso la de indeterminada.

Quinto.

Por resolución de fecha 23-2-2015 se señaló el pasado día 26-2-2015 para la votación y fallo del presente recurso.

Sexto.

En la sustanciación del procedimiento se han observado los trámites y prescripciones legales.

FUNDAMENTOS DE DERECHO**Primero.**

Se impugna el acuerdo dictado el 12 de julio de 2013 por el Tribunal Económico Administrativo Foral de Bizkaia que desestima la reclamación número NUM000 presentada contra la liquidación provisional practicada en el Impuesto Sobre Sucesiones.

Segundo.

El debate es de naturaleza esencialmente jurídica y se resume en que la actora considera deducibles los gastos que ha soportado en el juicio ordinario seguido por su parte para que se reconociese por la heredera testamentaria el testamento ológrafo en el que aquella había sido instituida legataria de dos inmuebles y efectivamente le fuesen entregados en tal condición.

La Administración considera que no es a este tipo de supuestos a los que se refiere el Decreto Foral Normativo 3-1993 por el que se aprueba el Texto Refundido de la Norma Foral del Impuesto Sobre Sucesiones y Donaciones y, más concretamente, estima que el pleito tenía como objeto la discusión sobre la validez del testamento ológrafo y la subsiguiente consecuencia de ser o no legatario el demandante.

La posición de éste puede resumirse en que ha de interpretarse la norma en sentido amplio, que el criterio restrictivo de la demandada carecería de respaldo normativo y, finalmente, en que se defendía la validez del testamento ológrafo y sus efectos correspondientes, esto es, su condición de legatario y el derecho a los inmuebles.

Tercero.

Es importante recordar, en primer término, el texto de los artículos al caso, así, el art. 14 del Decreto Foral Normativo 3/1993 dispone con relevancia para el caso:

"Artículo 14 Gastos deducibles

En las adquisiciones por causa de muerte son deducibles para la determinación de la base imponible:

a) Los gastos que, cuando la testamentaria o abintestato adquieran carácter litigioso, se ocasionen en el litigio en interés común de todos los herederos por la representación legítima de dichas testamentarias o abintestatos, excepto los de administración del caudal relicto, siempre que resulten aquéllos cumplidamente justificados con testimonio de los autos".

Y con similar contenido se expresa el art. 41 del Decreto Foral 107/2001 mediante el que se aprueba el Reglamento del Impuesto.

Para interpretar dicho contenido debemos tener muy presente el art. 23 de la Norma Foral 3/1986, General Tributaria de Bizkaia, vigente al momento de ocurrir el hecho imponible y presentarse la declaración pues según recoge la Disposición Final de la Norma Foral 2-2005 ésta no entró en vigor sino desde el 1 de julio de 2005. El referido art. 23 dice que las normas tributarias se han de interpretar -si, como es el caso, la norma tributaria no contiene una interpretación- según su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda. En el caso ha de ser el jurídico puesto que se trata de conceptos propios del derecho de sucesiones. Por lo tanto, hemos de acudir a las normas civiles para comprender aquellos aspectos de la regulación tributaria que no resulten claros en si mismos.

El art. 23 nos impone, también, otra pauta interpretativa cual es que la interpretación ha de ser estricta, sin que la analogía y las interpretaciones amplias puedan tener lugar.

Bien, con tales parámetros debemos adentrarnos en la intelección del precepto que, recordemos, se resume en cuanto al caso en estudio atañe, en la necesidad de que haya una testamentaría, que ésta se torne en litigiosa y que por ello se siga un pleito por la representación de la misma en interés de todos los herederos.

Comenzaremos deteniéndonos en significado que haya de darse al sustantivo "testamentaría" al que se refieren los arts. 14 del Decreto Foral Normativo 2/1989 y el 43 de su Decreto Foral de desarrollo.

En la vieja LEC de 1881 los arts. 959 y siguientes -concretamente en cuanto al caso en estudio atañe los preceptos importantes son los 1036 y siguientes- bajo la denominación de Juicio de Testamentaría se regulaba, como se deduce claramente de dichas normas, la división y partición del caudal relicto cuando mediaba testamento en el que se habían instituido herederos y, en su caso, legatarios, que eran los legitimados para promoverlo.

Notas importantes de tal partición judicial eran, de un lado, que el testador no hubiese indicado expresa o implícitamente la improcedencia de la misma bien, por ejemplo, a través de la propia división y adjudicación por él efectuada o mediante la designación de contador partidario o a través de cualquiera de los restantes medios que el derecho ponía a su alcance para ello y, de otro, que los interesados podían igualmente evitarlo o ponerlo fin en cualquier momento mediante el acuerdo correspondiente.

La partición judicial únicamente tenía lugar, por lo tanto, a falta de acuerdo o disposición del testador en los términos indicados.

Otro factor esencial a tener en cuenta es que la testamentaría no era un juicio contencioso sino de jurisdicción voluntaria y por eso precisamente si no se alcanzaba en su seno el acuerdo debía reconducirse el trámite al juicio contencioso correspondiente.

En la LEC actual la regulación esencial la encontramos en los arts. 782 y siguientes bajo la denominación de "división de la herencia".

El legatario, salvo el de parte alícuota, no podía ni puede promover la división de la herencia (arts. 1052 y siguientes del Cc , 1038 y siguientes de la LEC de 1881 y art. 782 de la vigente LEC) ni era parte del procedimiento de división de herencia. La reclamación de su legado debía efectuarla bien al heredero específicamente gravado con el legado o a todos ellos si el legado es a cargo de la propia herencia o bien al albacea autorizado para hacerla (arts. 885 y 1026 del Cc). Si su reclamación no es atendida deberá ventilarse en el juicio declarativo correspondiente bien contra el heredero deudor bien contra todos ellos, según corresponda, debiendo tenerse en cuenta que hasta que se paga a acreedores y legatarios la herencia está en administración y no ostenta el heredero la plenitud de su derecho (arts. 1026 y 1032 del Cc). En este sentido, ya vemos que el legatario no está legitimado para promover la división, tampoco toma parte en el procedimiento, no se prevé cauce alguno para solventar la discrepancia que pueda suscitarse respecto de su legado y el reenvío al juicio ordinario que efectúa el art. 787 de la LEC ante la ausencia de conformidad de los herederos con lo resuelto en el procedimiento es otra razón más que, añadida a las anteriores, nos permiten concluir con que la misma es la solución que ha de darse a los legatarios.

La testamentaría, como tal, no tiene representación, evidentemente, pues es un procedimiento. Ahora bien, si es un procedimiento destinado a la división y adjudicación del haber partible, puede entenderse, es una simple sinécdoque, que cabe referirse al haber partible como testamentaría en cuyo caso sí habrá representación de la misma. Tal es el criterio que seguía la LEC de 1881 al regular en los arts. 1096 y siguientes la administración de las testamentarías atribuyendo al administrador la representación de la testamentaria en todo lo relacionado directamente con el caudal, custodia y conservación, facultándole para ejercitar acciones. Administradores y representantes serán, a falta de disposición hereditaria específica e intervención judicial, los propios herederos (arts. 1026 del Cc , arts. 795 a 798 de la LEC vigente y 996 , 1002 , 1043 y 1096 a 110 de la LEC de 1881). El art. 7.5 de la LEC en relación con el art. 6.4 de la misma, atribuye al administrador la condición de representante en juicio.

Es importante destacar que la división del caudal hereditario en la actual LEC y el juicio de testamentaría en la anterior presuponen que ya se ostenta la condición de heredero; son los legitimados para promoverlo. Si se carece de tal condición habrá de promoverse su reconocimiento a través del procedimiento oportuno y, en su caso, del juicio ordinario, pero no se podía ni a través de la testamentaría ni se puede actualmente a través del procedimiento para la división de la herencia.

El demandante, por lo tanto, ni formaba parte de testamentaría alguna ni podía tampoco formarla si nos atenemos a su condición de legatario de cosas específicas.

Recordemos también que el art. 14 del Decreto Foral Normativo exige que los gastos deriven de pleito seguido por la representación de la testamentaría en interés de los herederos. No se incluyen pues los litigios que los herederos entablen entre sí o al margen de la representación de la herencia, individual o colectivamente, frente a terceros o los que en estos terceros en estas mismas condiciones dirijan contra ellos. La norma se limita a los litigios que la representación de la herencia dirija frente a terceros o los que estos terceros dirijan frente a ella, y siempre en defensa de los intereses de todos los herederos -no de los legatarios-, esto es, se debe tratar de

pleitos en los que se defienden jurídicamente los bienes de la herencia bien impidiendo su salida del haber partible, impidiendo su gravamen, bien procurando la incorporación de aquellos que deben formar parte de dicho haber, bien defendiendo la supresión de las cargas o gravámenes, etc.

Nada de esto ocurre en el caso de autos. Lo que se aprecia es un pleito entre la heredera y el actor - legatario-, no hay pues un actuar común de los herederos en beneficio de todos ellos para la defensa del patrimonio hereditario y bajo la misma y única representación de la herencia y sí dos posiciones enfrentadas que responden a distintos intereses en ambos casos particulares y no de la herencia, el uno destinado a que los bienes adjudicados por herencia no se reduzcan y el otro dirigido a que parte de los bienes ya adjudicados se reconozcan de su dominio por legado.

La norma, como hemos visto, no permite deducir los gastos que se generen en los litigios entre los herederos entre sí o entre éstos y los legatarios. La deducción no abarca ni todas las modalidades de pleitos ni todos los gastos que en ellos se puedan ocasionar por el mero hecho de que tengan por objeto la reclamación de bienes por título sucesorio.

Tampoco cabe estimar que en realidad el incremento patrimonial que se obtiene es el bien adjudicado menos el coste que ha habido que efectuar para su obtención. El incremento patrimonial fruto de la herencia es en todo caso el activo que se recibe pues el coste que haya que actuar para obtenerlo lo que reduce no es el valor de dicho bien sino el patrimonio, previo, del destinatario.

El recurso es por ello desestimado.

Cuarto.

De acuerdo con los arts. 86 y 139 de la LJ las costas procesales se imponen al recurrente y no se dará recurso de Casación frente a esta Sentencia.

Ante lo expuesto la Sala

F A L L A

Que debemos desestimar y desestimamos el recurso presentado por el Procurador de los Tribunales D. GERMÁN ORS SIMÓN, en nombre y representación de D. Justo , contra el acuerdo dictado el 12 de julio de 2013 por el Tribunal Económico Administrativo Foral de Bizkaia que desestima la reclamación número NUM000 presentada contra la liquidación provisional practicada en el Impuesto Sobre Sucesiones y, en consecuencia, lo confirmamos.

La recurrente soportará las costas procesales generadas.

Esta sentencia es FIRME y NO cabe contra ella RECURSO ordinario alguno, sin perjuicio de lo cual, las partes podrán interponer los que estimen pertinentes. Conforme dispone el artículo 104 de la LJCA , en el plazo de DIEZ DÍAS, remítase oficio a la Administración demandada, al que se acompañará el expediente administrativo así como el testimonio de esta sentencia. Hágase saber a la Administración que en el plazo de DIEZ DÍAS, deberá acusar recibo de dicha documentación; recibido éste, archívense las actuaciones.

Así por esta nuestra Sentencia de la que se llevará testimonio a los autos, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN .- Leída y publicada fue la anterior sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, estando celebrando audiencia pública la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, en el día de su fecha, de lo que yo el Secretario doy fe en Bilbao, a 27 de febrero de 2015. El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.