



Roj: **STS 1619/2020** - ECLI: **ES:TS:2020:1619**

Id Cendoj: **28079130022020100263**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **10/03/2020**

Nº de Recurso: **4521/2017**

Nº de Resolución: **342/2020**

Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**

Ponente: **FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ M 3043/2017,**
ATS 3802/2018,
STS 1619/2020

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 342/2020

Fecha de sentencia: 10/03/2020

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 4521/2017

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 25/02/2020

Voto Particular

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís

Procedencia: T.S.J.MADRID CON/AD SEC.9

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 4521/2017

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 342/2020

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. Nicolás Maurandi Guillén, presidente



D. José Díaz Delgado
D. Ángel Aguillo Avilés
D. José Antonio Montero Fernández
D. Francisco José Navarro Sanchís
D. Jesús Cudero Blas
D. Isaac Merino Jara
D^a. Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 10 de marzo de 2020.

Esta Sala ha visto, constituida en su Sección Segunda por los Excmos. Sres. Magistrados que figuran indicados al margen, el recurso de casación nº **4521/2017**, interpuesto por el Procurador don Alberto Cardeña Fernández, en nombre y representación de **DOÑA Adelina , DON Carlos Antonio , DON Jesús Manuel , DON Pedro Francisco Y DON Candido** , contra la sentencia de la Sección Novena de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 23 de febrero de 2017, dictada en el recurso nº 741/2015 (ES:TSJM:2017:3043). Han comparecido como partes recurridas la **COMUNIDAD DE MADRID**, representada y asistida por Letrada de su servicio jurídico; y la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO**, bajo la representación que le es propia del Abogado del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Resolución recurrida en casación y hechos del litigio.

1. Este recurso de casación tiene por objeto la mencionada sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 23 de febrero de 2017, que desestimó el recurso formulado por doña Adelina , don Carlos Antonio , don Jesús Manuel , don Pedro Francisco y don Candido , contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central -TEAC- de 12 de marzo de 2015, que desestimó la reclamación deducida por aquéllos contra acuerdos de liquidación dictados el 27 de abril de 2011 por la subdirección General de Inspección de la Dirección General de Tributos de la Comunidad de Madrid, en relación con el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en lo que atañe a la composición y cuantificación, a efectos de este tributo, del ajuar doméstico.

2. Los hechos sobre los que ha versado el litigio son los siguientes:

2.1. a) D. Constancio falleció en Majadahonda (Madrid) el 13 de diciembre de 2005, casado en régimen de gananciales con doña Adelina . En testamento otorgado el 13 de mayo de 1997 legaba a su esposa el usufructo vitalicio e instituía herederos por partes iguales a sus cuatro hijos don Pedro Francisco , don Candido , don Jesús Manuel y don Carlos Antonio .

b) El 11 de diciembre de 2006 se otorgó escritura de disolución de sociedad de gananciales, aceptación y partición de herencia. El 12 de diciembre de 2006 los herederos presentaron autoliquidación por Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en que se reflejaba un valor total de los bienes y derechos de 232.516.220,39 euros, una masa hereditaria neta de 239.328.208,34 euros, ingresando 842.993,61 euros doña Adelina y 737.619,41 euros cada uno de los hermanos Pedro Francisco Candido Jesús Manuel Carlos Antonio .

c) Los servicios de inspección autonómicos realizaron comprobaciones de valor a los inmuebles y a las participaciones de las sociedades no cotizadas en Bolsa incluidas en la herencia, confirmándose a efectos fiscales el valor declarado por los interesados.

d) El 13 de enero de 2011, la inspección extendió actas a los cinco herederos reseñados, en relación con el ajuar doméstico, dado que los interesados no lo habían incluido, aunque en la disolución de gananciales y aceptación y partición de la herencia se inventarió la suma, en tal concepto, de 120.202 euros, que se entregó a la esposa viuda. Las actas contenían propuestas de liquidación provisional, con una base imponible de 47.865.641,67 euros y cantidades a ingresar de 645.374,25 euros para cada uno de los hijos del causante y, 737.593,45 euros en el caso de la esposa.

e) Los interesados presentaron escrito de alegaciones en el que exponían que la composición del caudal relicto del causante estaba básicamente integrada por acciones de una empresa familiar por valor de 232.456.200 euros, que representaba el 99,97 % del valor total de los bienes y derechos integrantes del causante y que, atendiendo a la naturaleza de los bienes, no procedía la aplicación del ajuar doméstico.



f) El 27 de abril de 2011, la Subdirección General de Inspección de los Tributos de la Dirección General de Tributos de la Comunidad de Madrid dictó sendos acuerdos de liquidación, que confirmaban las propuestas de liquidación contenidas en dichas actas.

g) El 3 de junio de 2011, los comprobados interpusieron reclamación ante el TEAC, que mediante resolución de 13 de marzo de 2015 la desestimó.

2.2. La Sala de este orden jurisdiccional del Tribunal Superior de Justicia de Madrid -sección novena- dictó sentencia el 23 de febrero de 2017, aquí impugnada, que desestima el recurso formalizado contra la citada resolución del TEAC. La sentencia razona lo siguiente, en síntesis (FJ 9º y 10º):

"[...] NOVENO.- Es fácilmente constatable que la demanda se fundamenta en un concepto de ajuar emanado del impuesto sobre el patrimonio y no extensible al impuesto de sucesiones.

Originariamente, la Ley del impuesto sobre sucesiones remitía en su art. 15 a las regias del impuesto sobre el Patrimonio Neto para la valoración del ajuar doméstico. Sin embargo, la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, en su disposición adicional 3, modificó la redacción de aquella e instauró la versión actual del art. 15: "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".

Frente a esta noción actual del ajuar doméstico para el impuesto de sucesiones, en el impuesto sobre el patrimonio se considera como tal "los efectos personales y del hogar. utensilios domésticos y demás bienes muebles de uso particular del sujeto pasivo", excepto las joyas, pieles de carácter suntuario y vehículos, embarcaciones y aeronaves, y objetos de arte y antigüedades (art. 4. Cuatro de la citada Ley 19/1991).

Pues bien, es al impuesto sobre el patrimonio al que se refieren las sentencias del Tribunal Supremo de 18 de diciembre de 1995 y 29 de mayo de 1998 , aunque sobre una normativa anterior a la que hemos citado. A este criterio se acomoda, aunque sin indicarlo explícitamente, la sentencia de esta Sala de 29 de septiembre de 2006 .

Pero no es admisible la extensión al impuesto de sucesiones del concepto de ajuar del impuesto sobre el patrimonio, como esta misma Sección ha destacado en sentencias núm. 223/2014. de 13 de febrero (rec. 875/2011) y 106/2015, de 5 de febrero (rec. 857/2012) y, decididamente, el Tribunal Supremo en la sentencia núm. 1877/2016, de 20 de julio (RC 790/2015):

En este sentido es evidente que los razonamientos válidos en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto sobre el Patrimonio sobre el importe del "ajuar doméstico" en estos impuestos puedan no ser utilizados en el Impuesto de Sucesiones, dada la autonomía del Derecho Tributario para configurar las instituciones, autonomía que permite su configuración en este ámbito del Derecho de modo diferente a como se hace en otras ramas jurídicas.

La configuración propia y autónoma que respecto de determinadas instituciones puede establecer el Derecho Tributario, e incluso un impuesto concreto, en este caso, el Impuesto de Sucesiones, justifican distintas soluciones, cuando el contenido de la institución es diferente en cada uno de los ámbitos jurídicos regulados.

DÉCIMO.- La improcedencia de sustraer para el cálculo del ajuar determinados bienes de la herencia, en particular el valor de acciones, depósitos y cuentas bancarias, ha sido declarada por esta misma Sección en diversas sentencias, como las ya citadas 223/2014 y 106/2015 y las núm. 680/2013, de 11 de julio (rec. 106/2011), 1176/2013, de 29 de octubre (rec. 503/2011) y 1389/2014, de 22 de diciembre (rec. 332/2012). Nuestra decisión ha sido avalada por el Tribunal Supremo en la mencionada sentencia 1877/2016 , precisamente confirmando la núm. 680/2013 de esta Sección. Dice el Tribunal Supremo:

La concepción del Impuesto de Sucesiones sobre el "ajuar doméstico" viene determinada en la ley del impuesto con referencia al "caudal relicto" y en el reglamento a la "masa hereditaria", conceptos que exigen incluir en su importe la totalidad de los bienes y obligaciones que configuran tanto "el caudal relicto" como "la masa hereditaria", siendo por tanto improcedentes las deducciones que para su fijación invocan los recurrentes, y que inicialmente analizadas en el Impuesto sobre el Patrimonio han sido luego extendidas al de Sucesiones en la sentencia de contraste.

Desde la perspectiva expuesta y la de que en el recurso que se resuelve no se discute acerca de elementos probatorios -que, en todo caso, tendrían difícil acceso al recurso de casación en unificación de doctrina, que es el que se decide- procede desestimar el recurso interpuesto por entender que la doctrina correcta es la sostenida por la sentencia impugnada, pues ésta se atiene al concepto de "caudal relicto" y "masa hereditaria" que configuran el contenido del " ajuar doméstico", en concordancia con el artículo 659 del Código Civil, que



afirma: "La herencia comprende todos los bienes, derechos y obligaciones de una persona que no se extingan por su muerte".

La rotundidad de este pronunciamiento exime de mayores explicaciones.

La fijación de esta partida del activo de la herencia en un 3% del caudal hereditario es fruto, como señala la resolución del TEAC de 11 de junio de 2015, del carácter progresivo del impuesto y su magnitud está determinada por el patrimonio del causante y su nivel de vida, reflejado en sus pertenencias personales y de su uso doméstico. Como señala el Tribunal Económico-administrativo en el acto aquí recurrido: "La Ley vincula a la propia persona del causante y a las exigencias derivadas de la atención de sus necesidades de todo tipo la existencia, salvo prueba en contrario, de un ajuar de bienes muebles de valor proporcionado al valor económico global atribuible al conjunto del resto de su patrimonio, sin establecer diferenciación o discriminación alguna por razones de la concreta naturaleza de los bienes y derechos en que se materialice en cada caso dicho patrimonio restante".

La sentencia del Tribunal Supremo de 26 de octubre de 2012, en que también se apoya la actora, en absoluto hace las declaraciones que se resaltan en negrita en la demanda. Estas son las alegaciones de la parte recurrente, que transcribe el Tribunal Supremo para constatar que no obtuvieron respuesta del Tribunal de instancia y que, por tanto, la sentencia recurrida incurrió en incongruencia omisiva..."

SEGUNDO.- Preparación y admisión del recurso de casación.

1. El procurador don Alberto Cardeña Fernández, en nombre y representación de los recurrentes en la instancia, ya reseñados, presentó el 18 de abril de 2017 escrito de preparación del recurso de casación contra la sentencia anteriormente mencionada.

2. Tras justificar la concurrencia de los requisitos procesales reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la sentencia, identifica como normas infringidas el artículo 150.1 de la ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria -LGT-; el artículo 15 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones -LISD-, al aplicar automáticamente el porcentaje del 3% sobre el caudal relicto; el mismo artículo 15 LISD, en relación con la presunción *iuris tantum* que en él se establece; y del artículo 31.1 de la Constitución Española, sobre el principio de no confiscatoriedad.

3. La Sala de instancia, por auto de 21 de julio de 2017, acordó tener por preparado el recurso de casación presentado por el procurador don Alberto Cardeña Fernández, en la representación indicada, contra la sentencia dictada por la Sala juzgadora, antes referenciada.

TERCERO.- Interposición y admisión del recurso de casación.

1. La sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo inadmitió, en primer término, el recurso de casación por providencia de 28 de noviembre de 2017, contra la que se formuló incidente de nulidad de actuaciones, y previo traslado a las demás partes personadas para alegaciones, se estimó éste y quedó admitida la casación en auto de 28 de febrero de 2018, en que aprecia la concurrencia del interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, enunciada en estos términos:

"[...] Determinar, a efectos de la presunción que establece el artículo 15 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, sobre valoración del ajuar doméstico, qué elementos o bienes deben entenderse incluidos dentro del concepto de ajuar doméstico".

2. El procurador Sr. Cardeña, en la representación señalada, interpuso recurso de casación mediante escrito de 6 de junio de 2018, que observa los requisitos legales, en el que se denuncian como normas jurídicas infringidas las que han sido más arriba citadas.

CUARTO.- Oposición del recurso de casación.

El Abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta, emplazada como parte recurrida en este recurso de casación, presentó escrito de oposición el 9 de octubre de 2018, en el que solicita se dicte sentencia desestimatoria, confirmando la de instancia aquí recurrida.

La Letrada de la Comunidad de Madrid presentó escrito de oposición el 25 de octubre de 2018, con la misma pretensión desestimatoria, a fin de considerar que el concepto de ajuar doméstico a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones comprende todos aquellos elementos que conforman el caudal relicto del causante.

QUINTO.- Vista pública y deliberación.

En virtud de la facultad que le confiere el artículo 92.6 LJCA, esta Sección Segunda no consideró necesaria la celebración de vista pública, quedando fijada para la deliberación, votación y fallo del recurso el 25 de febrero de 2020, día en que efectivamente se deliberó y votó, con el resultado que seguidamente se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Objeto del presente recurso de casación.

El objeto de este recurso de casación consiste en determinar si la interpretación virtualmente universal que lleva a cabo la Sala sentenciadora acerca del concepto de *ajuar doméstico* del artículo 15 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, es correcta o si por el contrario, tal concepto remite a determinadas categorías de bienes y a su funcionalidad en la vida del causante, susceptibles de diferenciación, esto es, qué debemos entender por *ajuar doméstico*, qué elementos o bienes deben ser incluidos en él y cuáles han de reputarse claramente excluidos.

SEGUNDO.- Algunas consideraciones sobre la noción del ajuar doméstico, según la ley y nuestros precedentes jurisprudenciales.

El mencionado artículo 15 LISD, de cuya interpretación se trata, bajo la rúbrica de *ajuar doméstico*, 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".

Dicho precepto debe ser complementado con lo que dispone el artículo 34 del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones -RISD-, precepto referido a la *valoración del ajuar doméstico*, en estos términos:

"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 (...)".

La noción jurídica de *ajuar doméstico*, en el derecho vigente, figura en el artículo 1321 del Código Civil, con esta redacción:

"Fallecido uno de los cónyuges, las ropas, el mobiliario y enseres que constituyan el ajuar de la vivienda habitual común de los esposos se entregarán al que sobreviva, sin computárselo en su haber.

No se entenderán comprendidos en el ajuar las alhajas, objetos artísticos, históricos y otros de extraordinario valor".

Cabe completar la mención de los preceptos de interés para la interpretación lógica, histórica y sistemática del artículo 15 LISD con la cita de lo establecido en el artículo 4, Cuatro, de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio -LIP-:

Artículo 4. Bienes y derechos exentos.

"Estarán exentos de este Impuesto: [...]"

Cuatro. El ajuar doméstico, entendiéndose por tal los efectos personales y del hogar, utensilios domésticos y demás bienes muebles de uso particular del sujeto pasivo, excepto los bienes a los que se refieren los artículos 18 y 19 de esta Ley..."

El problema esencial que presenta la decisión de este asunto, en orden a la determinación de la noción de *ajuar doméstico*, es la discordancia entre el criterio de la Administración, asumido en la sentencia de instancia, y el de los herederos, en lo relativo a si el repetido artículo 15 LISD incorpora un concepto autónomo de ajuar doméstico o si, por el contrario, ésta es una noción que debe interpretarse, conforme al artículo 12 de la LGT, en el sentido jurídico, técnico o usual. A este efecto, señala el citado precepto que *"1. Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 3 del Código Civil .*

2. En tanto no se definan por la normativa tributaria, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda".

Es cierto que la reciente sentencia de esta Sala, de 20 de julio de 2016 (recurso de casación para unificación de doctrina nº 790/2015), pareció decantarse por la opción de que la norma fiscal interpretada se aparta de la idea genuina -o si se quiere, histórica o tradicional- de *ajuar doméstico*, la suministrada por el artículo 1321 C.C. y la reflejada en lista abierta y ejemplificativa en la LIP, con fundamento en que el artículo 15 LISD habla



del tres por ciento del caudal relicto, como presunción *iuris tantum*, sin identificar, como pertenecientes al *ajuar doméstico*, los bienes que como integrantes de éste enumera el artículo 1321 CC -y también, con matizaciones de cierto alcance, el artículo 4 LIP-.

Dice lo siguiente la sentencia de 20 de julio de 2016 mencionada:

"La concepción del Impuesto de Sucesiones sobre el "ajuar doméstico" viene determinada en la ley del impuesto con referencia al "caudal relicto" y en el reglamento a la "masa hereditaria", conceptos que exigen incluir en su importe la totalidad de los bienes y obligaciones que configuran tanto "el caudal relicto" como "la masa hereditaria", siendo por tanto improcedentes las deducciones que para su fijación invocan los recurrentes, y que inicialmente analizadas en el Impuesto sobre el Patrimonio han sido luego extendidas al de Sucesiones en la sentencia de contraste.

Desde la perspectiva expuesta, y la de que en el recurso que se resuelve no se discute acerca de elementos probatorios -que, en todo caso, tendrían difícil acceso al recurso de casación en unificación de doctrina, que es el que se decide- procede desestimar el recurso interpuesto por entender que la doctrina correcta es la sostenida por la sentencia impugnada, pues ésta se atiene al concepto de "caudal relicto" y "masa hereditaria" que configuran el contenido del "ajuar doméstico", en concordancia con el artículo 659 del Código Civil, que afirma: "La herencia comprende todos los bienes, derechos y obligaciones de una persona que no se extingan por su muerte".

Parece con ello querer decirse que integran el *ajuar doméstico* los bienes de la masa hereditaria hasta el 3 por ciento del valor de ésta, aunque no sean las ropas, el mobiliario y enseres que constituyan el ajuar de la vivienda habitual común (art. 1321 C.C.) y, en un sentido algo más amplio, los bienes a que alude, como exentos, el artículo 4, Cuatro de la LIP, enlazados todos por la idea unitaria de la afectación al uso particular del sujeto pasivo.

Sin embargo, cabe indicar que en el recurso de casación para la unificación de doctrina nº 790/2015, fallado por la indicada sentencia de esta Sala Tercera, Sección Segunda, del Tribunal Supremo, de 20 de julio de 2016 -en que descansa, de modo preponderante, la sentencia de instancia ahora impugnada para sustentar un concepto autónomo y virtualmente universal de la idea de *ajuar doméstico*-, no se había invocado como contradictoria la jurisprudencia de esta propia Sección Segunda de la Sala Tercera -aunque antigua, fue dictada en interpretación de normas fiscales precedentes a las ahora aplicables- que supeditaba el término a su vinculación con la vivienda habitual o, si se extienden sus confines propios, a los bienes de uso particular de las personas. Probablemente, aun citada, no se habría superado el juicio de identidad, al referirse tal doctrina a otro tributo, el que grava el patrimonio.

Así, la STS 25 de mayo de 1998 (recurso de casación nº 2515/1992), afirmaba lo siguiente:

"SEGUNDO.- Esta Sala ha abordado ya el problema antes concretado -el de si, en presencia del art. acabado de transcribir, la parte del Impuesto sobre el Patrimonio que grava el ajuar doméstico debe o no ser incluido a efectos del límite del 55% de la base del Impuesto sobre la Renta- en su Sentencia de 18 de Diciembre de 1995 . En ella, después de constatar que la Ley 50/1977, de 14 de Noviembre, no decía qué debía entenderse por "ajuar" -solo determinaba los valores por los que debía computarse en su art. 6.h), esto es, el 3% de la parte de patrimonio con valores comprendidos entre 0 y 20.000.000 ptas y el 5% en lo que excediera de esta última cifra-, y después, también, de referirse a su concepto tradicional y usual -recogido en el Diccionario de la Real Academia Española- y a la inclusión que en tal concepto hacía este artículo respecto de las joyas, obras de arte, automóviles o embarcaciones cuyo valor unitario no excediera de 250.000 ptas., se razonaba que los elementos patrimoniales integrantes del ajuar doméstico, por su naturaleza o destino, no eran susceptibles de producir rentas del trabajo, ni tampoco rentas del capital -máxime si se excluían los de valor superior a las 250.000 ptas.- ni, menos aún, rentas de actividades profesionales o empresariales -los conceptos a que se referían los antecitados arts. 14 a 18 de la Ley-; que eran bienes adscritos a la satisfacción de necesidades personales de quienes constituyeran el núcleo doméstico y distintos, por eso mismo, de los otros generadores de las tres categorías de rentas antes citadas; y, por último, que el tan repetido "ajuar doméstico" no podía ser considerado una ficción o mera entelequia establecida por la norma, ya que, como conjunto de ropas, muebles, enseres, utensilios, etc. adscritos a la finalidad mencionada, su existencia era una realidad incuestionable, sin que a la regla de valoración contenida en el art. 6.h) de la Ley 50/1977 pudiera atribuirse otra finalidad que la de soslayar la prolijidad y la dificultad -tanto para la Administración como para el sujeto pasivo- que encerraba la valoración individualizada de cada uno de los bienes que lo integraran. Como corolario de estos argumentos, cabría añadir que el concepto jurídico-fiscal de ajuar, a los efectos aquí considerados, está integrado por el concepto usual de "conjunto de muebles enseres y ropas de uso común en la casa" -concepto recogido en el Diccionario de la Real Academia-, ampliado a "las joyas, obras de arte, automóviles o embarcaciones cuyo valor unitario no exceda de 250.000 ptas.", pero con el requisito negativo de que no produzcan renta al sujeto pasivo, precisamente por ese



destino a la satisfacción de necesidades personales de quienes integran lo que puede considerarse por "núcleo doméstico", de tal suerte que si, a pesar de ese destino, la produjeran -la renta, se entiende- por, vgr., vía de arrendamiento o de incorporación a una explotación mercantil o industrial, no podrían ostentar la consideración de bienes integrantes del tan repetido conjunto patrimonial".

En igual sentido, la STS de 18 de diciembre de 1995 (recurso de casación nº 5581/1993):

"Por su parte, el Art. 6º-h) de la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, dice que Los distintos componentes de la base serán valorados de la siguiente forma: ... El ajuar doméstico se estimará en los siguientes valores respecto del resto del patrimonio: - El 3 por 100 de la parte de patrimonio con valores comprendidos entre 0 y 20.000.000 de pesetas. - El 5 por 100 en lo que exceda de 20.000.000 de pesetas. Se incluirán en ambos casos dentro del ajuar las joyas, obras de arte, automóviles o embarcaciones en cuanto su valor unitario no exceda de 250.000 pesetas. Sin embargo la Ley para nada dice qué debe entenderse por "ajuar doméstico", ni quizás ello sea necesario por ser un concepto de suficiente abolengo en nuestras leyes, donde junto al "axobar" o "ajuar" como conjunto de bienes, ropas, muebles o enseres que la mujer aportaba al matrimonio al margen de la dote, surge la noción que contiene el párrafo primero del Art. 1.449 de la Ley de Enjuiciamiento civil al referirse a determinados bienes inembargables y que viene a coincidir con la definición que de ajuar da el Diccionario de la Real Academia Española, cuando dice que es el "Conjunto de muebles, enseres y ropas de uso común en la casa", concepto que, desde una perspectiva más actual, amplía la Ley 50/1977 a las joyas, obras de arte, automóviles o embarcaciones, eso sí, cuyo valor unitario no exceda de 250.000 pesetas".

Por otra parte, la noción de los bienes del ajuar doméstico contenida en el artículo 1449 de la derogada Ley de Enjuiciamiento civil anterior persiste, de algún modo, a efectos de su inembargabilidad, en el artículo 606 de la LEC vigente, sobre los [b]ienes inembargables del ejecutado, que dice así:

"Son también inembargables:

1.º El mobiliario y el menaje de la casa, así como las ropas del ejecutado y de su familia, en lo que no pueda considerarse superfluo. En general, aquellos bienes como alimentos, combustible y otros que, a juicio del tribunal, resulten imprescindibles para que el ejecutado y las personas de él dependientes puedan atender con razonable dignidad a su subsistencia...".

Tales nociones legales, por lo demás, coinciden con la propiamente gramatical, expresiva de la primera interpretación que procede efectuar de las normas jurídicas, al menos como punto de partida: así, el diccionario de la RAE, en su primera acepción de *ajuar*, lo define como *"conjunto de muebles, enseres y ropas de uso común en la casa"*, definición ya histórica y recogida en la primera de las dos sentencias mencionadas, la dictada en 1995.

Por su parte, el Diccionario del Español Jurídico, de aparición posterior a esa jurisprudencia, contiene la siguiente definición de la voz *ajuar*, en su primera acepción: *"conjunto de muebles, enseres, alhajas y joyas que, a efectos fiscales, se valoran de formaalzada para determinar la base imponible de los impuestos sobre patrimonio y sucesiones"*; y en la voz *ajuar doméstico* lo define así, corroborando la idea anterior: *"Conjunto de ropas, mobiliario y enseres de la vivienda habitual que no sean alhajas, objetos artísticos o históricos u otros de extraordinario valor"*, añadiendo a continuación que *"el ajuar doméstico en el impuesto de sucesiones forma parte de la masa hereditaria y se valorará en el 3 por 100 del importe del caudal relicto del causante, salvo prueba en contrario de los interesados"*.

Es indudable, por tanto, que la expresión *ajuar doméstico* remite a una serie de bienes indispensables para el funcionamiento de la vida personal y familiar, de ámbito objetivo que ofrece perfiles algo imprecisos pero que, en todo caso, se refiere a categorías concretas de bienes, excluyendo los demás.

TERCERO.- Interpretación que consideramos procedente del artículo 15 Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones -LISD -, aplicada en este asunto.

A la vista de los antecedentes expuestos, así como de la jurisprudencia tributaria, examinada en su conjunto, cabe concluir que el artículo 15 de la LISD no contiene un concepto autónomo de *ajuar doméstico* y, en especial, el que se declara por la Sala de instancia y por la sentencia de este Tribunal Supremo de 20 de julio de 2016 (recurso de casación para unificación de doctrina nº 790/2015), que señala que *"...el planteamiento litigioso precedente fue el que configuró la litis en la instancia.*

El que ahora se plantea es más limitado pues se circunscribe a decidir si para el cómputo del ajuar doméstico han de incluirse todos los bienes que integran el caudal relicto, tesis de las resoluciones recurridas, o, por el contrario, y como sostienen los recurrentes, deben ser excluidos los bienes que, integrando la herencia, no guardan relación con el ajuar doméstico, en este caso (acciones, letras y dinero)", decantándose por la inclusión de tales activos o bienes -los que hemos subrayado- en la idea de ajuar doméstico.



Consideramos, por las razones que seguidamente se exponen, que el *ajuar doméstico* sólo comprende una determinada clase de bienes y no un porcentaje de todos los que integran la herencia. A este respecto, no podemos compartir el concepto expansivo que deriva de la repetida sentencia de 20 de julio de 2016, acaso inadvertidamente, por las siguientes razones:

1) El propio artículo 15 LISD se intitula, significativamente, *ajuar doméstico* y, aunque no lo define ni acota objetivamente, ni en un sentido positivo o inclusivo ni tampoco en el excluyente, expresa una realidad concreta y precisa, aunque no se haya establecido formalmente en la propia ley. De no ser así, esto es, de haber querido la ley establecer una presunción *iuris et de iure*, no habría previsto la posibilidad del contribuyente de acreditar, bien la inexistencia del ajuar, bien que el valor de tal ajuar es inferior al tres por ciento del caudal relicto.

Se trata, claro está, de una norma de valoración, pero presuntiva, lo que significa que, a falta de acreditación en contra, la ley supone o parte del hecho de que el *ajuar doméstico*, esto es, el valor de los bienes que lo componen, equivale a ese tres por ciento, en orden a determinar la base imponible.

2) El *caudal relicto* actúa en esa fórmula de cálculo como denominador, en el sentido de que el objeto de prueba en contrario, por parte del sujeto pasivo, consiste en acreditar que esa proporción del 3 por 100 no existe o, de existir, es excesiva, pero siendo así, la ley acepta lógicamente que el *ajuar doméstico* no puede comprender toda clase de bienes materiales o inmateriales, aun los más desconectados de la idea originaria, la vinculada al hogar o al uso personal. El caudal es 100, en la fórmula proporcional y el ajuar doméstico, que juega en dicha fórmula como numerador, equivale presuntivamente a 3 partes de esas 100, lo que admite la prueba en contrario y con ello, necesariamente parte de la idea de que el ajuar lo componen determinados bienes, generalmente bienes muebles corporales, no otros. De no ser así, la prueba sería inútil o imposible, por recaer sobre una realidad indefinida, al hacerla equivalente a una mera proporción, en que no hay una identificación propia de los bienes componentes del *ajuar doméstico*.

3) Sin embargo, la tesis de la Administración y de la Sala de instancia neutralizan de hecho toda posibilidad de prueba de que la *ratio* adecuada no es el 3 por 100, sino una inferior, incluso inexistente, pues si el ajuar doméstico incorporase indistintamente toda clase de bienes de la herencia, sean de la naturaleza y funcionalidad que fueren, esa proporción se mantendría constante e invariable, pues dejarían de existir bienes singulares cuyo valor fuera nulo o inferior al 3 por 100, impidiendo con ello toda viabilidad de la prueba en contrario. En otras palabras, la demostración sobre la inexistencia o el menor valor han de predicarse necesariamente en relación con algo, con bienes determinados y concretos, no evidentemente con la totalidad de los bienes que forman el caudal relicto, que es la equivocada tesis de la sentencia de 20 de julio de 2016.

4) Además del argumento anterior, el artículo 34 RISD apoya esta interpretación, al señalar que "[...] 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", prevenciones ambas de inventariar y de adicionar que carecerían por completo de sentido si el *ajuar doméstico* se limitase a un simple porcentaje del caudal relicto pues, en tal caso, nada habría que *inventariar*; ni habría que *adicionar*, por la Administración, lo no inventariado, puesto que el inventario no es otra cosa que una relación ordenada de bienes y derechos con miras, generalmente, a su identificación y avalúo, en su caso, y no puede ser el resultado de aplicar una fórmula proporcional, que no requeriría la confección de tal inventario o, caso de no inclusión, su adición de oficio.

5) Es también de refutar que la incorporación de la nueva redacción del artículo 15 LISD -la aplicable al asunto- por la disposición adicional tercera de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio -LIP-, haya supuesto una desvinculación total entre el impuesto sucesorio y éste último. La variación fundamental, cual es, por razones admisibles de oportunidad y de facilidad de gestión, la de incorporar la presunción *iuris tantum* del 3 por 100 a que nos referimos, ni enerva ni la configuración del *ajuar doméstico* -que comprende determinadas clases de bienes muebles- ni deja de reenviar a la LIP a efectos de valoración -y exclusión en los arts. 18 y 19- de los bienes que lo conforman.

6) Mayor relieve aún posee la previsión del artículo 15 LISD en cuanto a la posibilidad de prueba en contrario, que sería virtualmente imposible, una *diabolica probatio*, si aceptamos el criterio de que el ajuar doméstico equivale inexorablemente, a todo trance, al 3 por 100 de todos los bienes del caudal relicto, cualesquiera que fueran su naturaleza, valor o afectación a la vivienda o a las personas. De ser así, como sostiene la Administración (y sigue la sentencia impugnada, que a su vez se fundamenta en nuestra sentencia de 20 de julio de 2016, constantemente citada), la falta de toda existencia de ajuar hereditario -caso que, por hipótesis, prevé la ley, de forma expresa, como posible- el caudal relicto sería, adicionado en ese 3 por 100 puramente ficticio, exactamente del 103 por 100 de sí mismo, sin posible alteración por vía probatoria. Debe rechazarse, por absurda, tal conclusión jurídica.

6) Además de ello, late en esa concepción del *ajuar doméstico*, al menos potencialmente, una posibilidad de quiebra del principio de capacidad económica (art. 31.1 CE) y, eventualmente, del de igualdad tributaria,



pues resultaría indiferente, para la ley, tanto el origen como la naturaleza y función de los bienes y su ajuste o identificación con la idea esencial o genuina de *ajuar doméstico*, pues se gravaría con mayor carga fiscal a quienes, ante un mismo valor de su patrimonio neto, no tuvieran ajuar doméstico en ese sentido propio o natural, o lo tuvieran en un porcentaje inferior al que la ley presume, pues la interpretación que efectúa la Administración -aquí secundada por la Sala de instancia-, viene *de facto* a cercenar toda posibilidad de prueba, haciéndola de hecho *diabólica* o imposible, ya que obliga a mantener invariable ese 3 por 100, lo que influye en la cuota, además, dada la progresividad del impuesto (artículo 21 y concordantes LISD).

7) El propio auto de admisión de la Sección Primera de esta Sala, que no cabe olvidar, fue el resultado de estimar un incidente de nulidad frente a la originaria inadmisión, nos interroga por los bienes o elementos patrimoniales que deben entenderse incluidos en el concepto de *ajuar doméstico*, ante la realidad de que diversos autos precedentes, de admisión de otros recursos de casación, ya habían localizado el interés casacional objetivo para formar jurisprudencia en la misma cuestión. Así, el auto de admisión expresa que:

"[...] 1. En auto de 29 de enero de 2018 (RCA 5938/2017), esta Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo ha entendido que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia la siguiente cuestión jurídica: "Determinar a efectos de la presunción que establece el artículo 15 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones sobre valoración del ajuar doméstico qué elementos o bienes deben entenderse incluidos dentro del concepto de ajuar doméstico".

2. Razonamos esa decisión como sigue (RJ segundo):

"1. El artículo 1321 del Código Civil ["CC"] establece que: "Fallecido uno de los cónyuges, las ropas, el mobiliario y enseres que constituyan el ajuar de la vivienda habitual común de los esposos se entregarán al que sobreviva, sin computárselo en su haber. No se entenderán comprendidos en el ajuar las alhajas, objetos artísticos, históricos y otros de extraordinario valor".

Por su parte, el artículo 4. Cuatro de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio ["LIP"], entiende como ajuar doméstico "(...) los efectos personales y del hogar, utensilios domésticos y demás bienes muebles de uso particular del sujeto pasivo", excepto (artículos 18 y 19) las joyas, pieles de carácter suntuario y vehículos, embarcaciones y aeronaves, y objetos de arte y antigüedades.

Originariamente, la LISyD remitía en su artículo 15 a las reglas del Impuesto sobre el Patrimonio Neto para la valoración del ajuar doméstico. Sin embargo, la LIP, en su disposición adicional 3, modificó la redacción de aquella e instauró la versión actual del artículo 15 que prevé 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".

Y el artículo 34 RISyD, relativo a la valoración del ajuar doméstico, dispone lo siguiente: "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".

2. El ajuar doméstico no se define en la LISyD, al constituir, por su propia naturaleza, un concepto de alcance muy amplio, heterogéneo y variable, que no es susceptible por ello de una delimitación taxativa y absolutamente precisa. La STS 26 de abril de 1995 (casación 5581/1993;ES:TS:1995:2348) precisa dicho concepto señalando que se trata de bienes adscritos a la satisfacción de necesidades personales del causante y quienes constituyen su núcleo doméstico, y que "por su naturaleza o destino" no son susceptibles de producir



rentas del trabajo, de capital, ni de actividades profesionales o empresariales. Establece asimismo que, aun en el supuesto límite que contempla en la referida sentencia, del anciano residente en un hotel o un centro de acogimiento, siempre habrá ajuar doméstico constituido por ropas, enseres, utensilios y otros bienes de su uso cotidiano.

La LISyD no contiene una regulación del concepto de ajuar doméstico, sino que se limita a establecer una serie de reglas relativas al modo o manera en que debe ser calculado. Así, vincula a la propia persona del causante y a la exigencias derivadas de la atención de sus necesidades de todo tipo la existencia, salvo prueba en contrario, de un ajuar de bienes muebles de valor proporcionado al valor económico global atribuible al conjunto del resto de su patrimonio, sin establecer diferenciación o discriminación alguna por razón de la concreta naturaleza de los bienes y derechos en que se materialice en cada caso dicho patrimonio restante.

Siendo así, cabe plantearse si resulta de aplicación el concepto civil de "ajuar de la vivienda habitual" al ámbito del impuesto sobre sucesiones; si es admisible la extensión a dicho impuesto del concepto de ajuar del impuesto sobre el patrimonio; o si la noción tributaria de "ajuar doméstico" tiene un superior alcance conceptual respecto del indicado concepto civil, dando lugar a la existencia de uno propio en el ámbito del impuesto sobre sucesiones que sobrepase la noción contenida tanto en el artículo 1321 CC como en el 15 LIP.

En ese sentido, el artículo 12.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) ["LGT"] previene que "En tanto no se definan por la normativa tributaria, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda".

3. Teniendo en cuenta lo hasta aquí expuesto, la cuestión que suscita este recurso de casación es la de determinar a efectos de la presunción que establece el artículo 15 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones sobre valoración del ajuar doméstico que elementos o bienes deben entenderse incluidos dentro del concepto de ajuar doméstico.

4. La sentencia impugnada opta por la primera solución, razonando (FJ 3º) que: "(...) el legislador establece una presunción de existencia de ajuar doméstico como parte de la masa hereditaria y referido al conjunto de bienes que sirven para hacer frente a las necesidades y eventualidades derivadas del uso doméstico y personal de los causantes y que se ubican en los inmuebles que forman parte del caudal hereditario. La presunción del legislador se cifre en un 3% del caudal relicto del causante, presunción "inris tantum", que por tanto permite una prueba capaz de desvirtuar la mencionada presunción tanto para fijar un valor superior o un valor inferior, así como la prueba de su inexistencia, tal y como hemos visto que establece el art. 15 de la Ley 29/1987".

Por el contrario, las salas de lo contencioso-administrativo de los tribunales superiores de justicia de Cataluña y de Madrid, en las sentencias identificadas en el punto 2 del primer antecedente de hecho de este auto (FJ 1º de la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña y FJ 8º, respectivamente, de las del Tribunal Superior de Justicia de Madrid), llegan a la otra conclusión.

Por otra parte, la citada STS de 20 de julio de 2016 declara que la concepción del impuesto sobre sucesiones sobre el "ajuar doméstico" viene determinada en la LISyD con referencia al "caudal relicto" y en el reglamento a la "masa hereditaria", conceptos que exigen incluir en su importe la totalidad de los bienes y obligaciones que configuran tanto "el caudal relicto" como "la masa hereditaria", con lo que parece decantarse por el planteamiento de la existencia de un concepto propio de "ajuar doméstico" en el ámbito del impuesto sobre sucesiones.

5. La sentencia impugnada ha resuelto, por tanto, una cuestión en sentido contrario al desenlace alcanzado por otros órganos de esta jurisdicción, estando presente la situación que, definida en el artículo 88.2.a) LJCA, permite a este Tribunal Supremo apreciar la presencia de interés casacional objetivo.

6. Se hace, por lo tanto, necesario un pronunciamiento del Tribunal Supremo que establezca un criterio claro sobre la cuestión, resolviendo la contradicción doctrinal existente entre los distintos tribunales de justicia. De esta manera, el Tribunal Supremo sirve al principio de seguridad jurídica y, por su intermediación, al de igualdad en la aplicación de la ley (artículos 9.3 y 14 de la Constitución Española).

7. La apreciación de interés casacional objetivo por la razón expuesta hace innecesario determinar si concurre la otra alegada por la Administración recurrente en el escrito de preparación del recurso para justificar su admisión".

3. Es indudable que en el escrito de preparación del recurso de casación RCA 4521/2017 (el que ahora resolvemos) también se cuestiona qué elementos o bienes deben entenderse incluidos dentro del concepto de ajuar doméstico, a efectos de la presunción del artículo 15 LISyD, como se desprende de la lectura de sus páginas 6 a 9 y 12 a 14. Ciertamente, la Sala de instancia consideró en la sentencia recurrida (FD décimo) que su consolidada doctrina sobre el particular había sido avalada por el Tribunal Supremo en la sentencia



de 20 de julio de 2016 (recurso de casación para la unificación de doctrina 790/2015; ES:TS:2016:3538), pero su existencia no ha sido obstáculo para que admitiéramos el recurso de casación RCA 5938/2017, por lo que tampoco debe serlo para admitir el recurso de casación RCA 4521/2017.

4. Como no se puede discutir que la mencionada cuestión jurídica notoriamente afecta a un gran número de situaciones, trascendiendo del caso objeto del proceso [artículo 88.2.c) LJCA], tal y como los recurrentes sostuvieron en el escrito de preparación del recurso de casación, este recurso de casación RCA 4521/2017 también debe ser admitido a trámite para resolver esa misma cuestión, porque si confirmáramos la inadmisión que decidimos en la providencia de 28 de noviembre de 2011 con nuestra decisión se produciría una desigualdad injustificada en la aplicación judicial de la ley, con clara lesión del derecho a la tutela judicial efectiva [...]."

Por lo demás, el propio sentido del auto de admisión y las cuestiones que en él se identifican como necesitadas de precisión jurisprudencial, centradas en la interpretación descriptiva del artículo 15 de la LISD, permite examinar la cuestión debatida sin las ataduras que podrían representar la doctrina anterior, precisamente porque el sentido del auto -reproducido en otros muchos, anteriores y posteriores- parece sugerir que el ajuar doméstico es un concepto susceptible en sí mismo de concreción e identificación, por razón de la naturaleza, valor y función de las cosas o bienes muebles en la satisfacción de las necesidades básicas de las personas y las familias.

CUARTO.- Doctrina jurisprudencial que procede para interpretar el artículo 15 de la LISD.

Cabe señalar que la solución al problema jurídico condensado en las preguntas que nos formula el auto de admisión, tanto para formar doctrina de orden general como para resolver el presente recurso de casación, no nos exige por fuerza crear una relación o lista agotadora de bienes que integran la noción de ajuar a efectos del impuesto sucesorio, pero sí una precisión esencial sobre la idea que, más o menos dinámica o evolutiva, debe presidir la interpretación del artículo 15 LISD, que se fundamenta en las siguientes consideraciones:

1) Ni la LISD incorpora un concepto autónomo de *ajuar doméstico* ni éste se puede cifrar en un mero porcentaje del caudal relicto. No hay concepto autónomo porque la Ley del impuesto, que podría hacerlo, no ha definido, acotado, incluido o excluido bienes o clases de bienes para configurar, a los efectos de su regulación, qué sea *ajuar doméstico*. Al contrario, parte de una noción legal preexistente, que debe completarse con la usual y jurídica del *ajuar doméstico*. Como, por lo demás, es práctica común en las leyes fiscales que de forma expresa o implícitamente incorporan conceptos, instituciones o reglas de aplicación incluidas en otras leyes fiscales o no fiscales.

2) El *ajuar doméstico* no puede sustraerse de una concepción ya centenaria, vinculada a los bienes que componen o dan servicio a la vivienda familiar (artículo 1321 C.C.) o, en una significación más amplia, a los que se sirven de uso particular del sujeto pasivo (artículo 4, Cuatro, LIP).

3) En todo caso, ambas normas excluyen netamente de su ámbito de regulación algunos bienes -o categorías de bienes- cuando estando *a priori* dentro del concepto objetivo, poseen un extraordinario valor material, lo que se presume *iuris et de iure* en ciertas clases de bienes o en los que superen determinado valor económico (el propio artículo 1321 C.c. y los artículos 18 y 19 LIP).

4) Para determinar la composición del ajuar doméstico debemos atender a la realidad social del tiempo en que han de aplicarse las normas pertinentes (artículo 3 C.C), pues tal perspectiva, dado el carácter dinámico y evolutivo de los usos sociales, podría incluir o excluir de su ámbito determinados bienes.

5) Aun cuando el concepto positivo del ajuar doméstico, en su composición, pueda ser problemático -porque su integración no depende tanto de la naturaleza de la cosa misma como de su valor y de su aptitud concreta para la satisfacción de las necesidades o usos de las personas-, el concepto negativo no resulta de tan dificultosa obtención, pues hay bienes o derechos que, claramente, con toda evidencia, quedarían fuera, en cualquier caso, de la esfera de afectación a la utilización de la vivienda familiar o del uso personal.

6) En particular, están *extra muros* del concepto los bienes inmuebles, los bienes susceptibles de producir renta, en los términos ya precisados por nuestra jurisprudencia; los afectos a actividades profesionales o económicas; y, en particular, el dinero, los títulos-valores y los valores mobiliarios, que ninguna vinculación podrían tener, como cosas u objetos materiales, con las funciones esenciales de la vida o con el desarrollo de la personalidad.

7) Tal exégesis del precepto llamado a ser interpretado jurisprudencialmente es la única que permite articular, con toda su amplitud, la posibilidad, el derecho de probar, en sede administrativa y judicial, que la presunción legal *iuris tantum* del 3 por 100 que establece el artículo 15 LISD no rige en el caso de que se trate, bien por no existir bienes que integren el ajuar doméstico, bien porque, habiéndolos, su valor no supera el 3 por 100.



8) La propia Administración se hace eco del concepto sustantivo o material del *ajuar doméstico* en su respuesta a la consulta vinculante de la Dirección General de Tributos, nº V0832-17, de 4 de abril de 2017, que contesta sobre el contenido del *ajuar* a efectos del Impuesto sobre sucesiones, cuya valoración remite al Impuesto sobre el Patrimonio, dado que, según el consultante, de la regulación de este último puede deducirse que el concepto de *ajuar* se refiere a bienes muebles (objetos y utensilios de uso y disfrute personal, improductivos -no generadores de rendimientos-) y necesarios en el ámbito del hogar, y por existir dudas razonables sobre la consideración de algunos bienes que se liquidan, consulta si algunos de los bienes siguientes tienen la consideración de elementos integrantes del *ajuar doméstico*: 1. Participaciones en acciones de sociedades; 2. Activos financieros (participaciones en entidades financieras); 3. Explotaciones de acuicultura (criaderos de mejillón); 4. Embarcación auxiliar de servicio a la explotación de acuicultura; 5. Vehículo turismo; 6. Fincas rústicas de labrado; 7. Locales comerciales.

Pues bien, dicho órgano directivo contesta lo siguiente, en lo que aquí interesa:

"[...] CONCLUSIONES:

Primera: A efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, el ajuar doméstico está integrado por los efectos personales y del hogar, utensilios domésticos y demás bienes muebles de uso particular del sujeto pasivo, excepto los bienes a los que se refieren los artículos 18 y 19 de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio .

Segunda: El ajuar doméstico formará parte de la masa hereditaria y, en principio, se valorará en el tres por ciento del importe del caudal relicto del causante. No obstante, los interesados pueden asignar al ajuar un valor superior, en cuyo caso prevalecerá este. Ahora bien, la valoración del ajuar en el tres por ciento es una presunción "iuris tantum", por lo que los interesados pueden probar fehacientemente su inexistencia o que su valor es inferior al que resulte de la aplicación del referido porcentaje".

Es cierto que, como hemos dicho reiteradamente, las resoluciones de la DGT en que se da respuesta a consultas vinculantes despliegan tal efecto únicamente para la Administración, no para los Tribunales de justicia, y en ciertos términos y condiciones. Pero aun siendo ello así, si el criterio adoptado en ellas es favorable o beneficioso para el contribuyente, como aquí sucede, puede constituir un acto propio de opinión jurídica administrativa que, por su procedencia, autoridad y significación legal obliga a la propia Administración a seguir tal criterio frente a los contribuyentes, en favor de éstos.

En conclusión, el concepto de *ajuar doméstico*, aun no definido taxativamente en la ley fiscal, menos aún enumerado, no puede comprender sin más un porcentaje sobre la totalidad de los bienes de la herencia, sino sólo aquéllos que, conforme a la norma civil y fiscal, sean propiamente *ajuar*.

No es ya que la norma civil sea supletoria de la tributaria -que no hace al caso-, sino que ésta se debe interpretar en sentido propio, usual o jurídico, y ambos sentidos nos encaminan sin duda a un concepto de *ajuar doméstico* que debe ser, ante todo, *doméstico*, cuando menos en un sentido amplio, en relación con los bienes definidos en el artículo 1321 C.C. y en la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio. Ésta sí define, de un modo concordante, qué es el *ajuar doméstico* -por otra parte, porque debe ser objeto de valoración singularizada-, siendo así que, para su cálculo, el artículo 15 LISD se remite a las reglas del impuesto sobre el patrimonio.

En este recurso de casación, según afirman los herederos, sin que tal afirmación haya sido seriamente discutida, el 99,97 por 100 del valor de la herencia está constituido por acciones de una sociedad mercantil y, por ende, afecto al desarrollo de una actividad económica, que además es inmobiliaria. Siendo ello así, no parece que la voluntad de la ley sea la de incluir tales bienes entre los que conforman el *ajuar doméstico*, porque si tal criterio se aceptase, la presunción legal que prevé el artículo 15 LISD dejaría de ser *iuris tantum* para ser *iuris et de iure* o indestructible, enervando con ello las posibilidades de prueba que la propia ley ofrece para acreditar en contrario de la presunción legal y consumando un posible efecto de doble cómputo de los mismos activos para la cuantificación de la base imponible.

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 incorporeales 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.

QUINTO.- Aplicación de la doctrina jurisprudencial que hemos establecido al caso concreto que nos ocupa.

Por las propias razones jurídicas ampliamente expuestas, se impone la solución establecida en el fundamento precedente, lo que a su vez nos conduce a la necesidad de casar y anular la sentencia de instancia, por fundarse en una interpretación errónea del ordenamiento jurídico y, resolviendo en su lugar el debate trabado en la instancia, estimar el recurso contencioso-administrativo, anulando los acuerdos de liquidación y revisión recurridos, en los términos postulados por los demandantes de instancia.

SEXTO.- En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no apreciarse mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación. Respecto de las generadas en la instancia, cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido :

1º) Fijar los criterios interpretativos sentados en el fundamento jurídico cuarto.

2º) Haber lugar al recurso de casación interpuesto por el procurador don Alberto Cardeña Fernández en nombre y representación de doña Adelina , don Carlos Antonio , don Jesús Manuel , don Pedro Francisco y don Candido , contra la sentencia de la Sección 9ª de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 23 de febrero de 2017 en el recurso nº 741/2015, sentencia que se casa y anula.

3º) Estimar el recurso contencioso-administrativo nº 741/2015, declarando la nulidad de la resolución del TEAC recurrida en dicho litigio, por ser contraria al ordenamiento jurídico, así como la anulación de los actos de liquidación impugnados en la instancia, con todos los efectos jurídicos favorables derivados de dicha declaración de nulidad.

4º) No hacer imposición de las costas procesales, ni de las de esta casación, ni las causadas en la instancia.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

Nicolás Maurandi Guillén José Díaz Delgado

Ángel Aguallo Avilés José Antonio Montero Fernández

Francisco José Navarro Sanchís Jesús Cudero Blas

Isaac Merino Jara Esperanza Córdoba Castroverde

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

VOTO PARTICULAR

Fecha de sentencia: 10/03/2020

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número: 4521/2017



Magistrado/a que formula el voto particular: Excmo. Sr. D. José Díaz Delgado, Excmo. Sr. D. José Antonio Montero Fernández y el Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

VOTO PARTICULAR QUE FORMULAN LOS EXCMOS. SRES. D. JOSÉ DÍAZ DELGADO, D. JOSÉ ANTONIO MONTERO FERNÁNDEZ, y D. ISAAC MERINO JARA, EN EL RECURSO DE CASACIÓN NÚMERO 4521/2017.

Con todo el respeto que nos merece el criterio mayoritario de los componentes de este Tribunal, discrepamos tanto de los razonamientos seguidos como de la solución e interpretación acogida por los motivos que a continuación se exponen.

El auto de admisión entendió que presentaba interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia la cuestión jurídica consistente en "[...] Determinar, a efectos de la presunción que establece el artículo 15 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, sobre valoración del ajuar doméstico, qué elementos o bienes deben entenderse incluidos dentro del concepto de ajuar doméstico".

La conclusión a la que se llega y que va a conformar la doctrina fijada sobre la cuestión es del siguiente tenor:

"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".

Consideramos que al fijar dichos criterios interpretativos no sólo se despeja la cuestión en la que se observó interés casacional objetivo, sino que más allá de esclarecer los elementos y bienes que deben incluirse dentro del concepto de ajuar doméstico, incide directamente en el sentido del art. 15 de la 29/1987, que hasta la fecha era pacífico jurisprudencialmente, como se dirá, alejándose de la anterior línea doctrinal, desactivando absolutamente las presunciones recogidas en su texto, despojándole de contenido material alguno y haciéndolo inaplicable en la práctica.

Estamos parcialmente de acuerdo con la respuesta dada a la cuestión que presentaba interés casacional objetivo sobre los elementos o bienes incluidos en el concepto de ajuar doméstico a efectos del impuesto que nos ocupa, aunque sin extenderlo a los comprendidos en el art. 1321 del CC por hacer referencia a una realidad ajena a que debe atenderse en el ámbito impositivo que nos ocupa; disentimos, con igual convicción, de esta nueva interpretación jurisprudencial que se hace del art. 15, y sobre el alcance de las presunciones contenidas en el mismo.

Aparte de las sentencias que se relacionan en la sentencia de la que discrepamos, que se pronuncian sobre la materia, creemos necesario recordar que existía -hasta el actual cambio de criterio- una línea jurisprudencial consolidada y pacífica que venía a delimitar el alcance del art. 15.

Como antecedente más remoto, pero que delimita una línea jurisprudencial que a la postre se manifiesta constante y uniforme, cabe mencionar la sentencia de este Tribunal Supremo de 27 de abril de 1972 que, en contra de la tesis de la sentencia de la que discrepamos, mantiene que la aplicación porcentual "encierra una presunción deducida del modo de vivir del causante corresponde a sus propias posibilidades económicas, por lo que tal fórmula ha de operar sobre la totalidad de los bienes inventariados".

Tesis que viene a ratificarse en pronunciamientos posteriores, véase al respecto la sentencia del Tribunal Supremo de 19 de junio de 2009, rec. cas. 4763/2006, que a la luz del texto del art. 15, "el ajuar doméstico formará parte de la masa hereditaria y se valorará en el 3% del importe del caudal relicto del causante, salvo que los interesados asignen a éste un valor superior o prueben fehacientemente su inexistencia o que su valor es inferior al que resulta de la aplicación del referido porcentaje", consideró que el legislador optó por establecer



una doble presunción legal *iuris tantum*, una la presencia de ajuar doméstico en la masa hereditaria, y segunda su valoración en el 3 por 100 del caudal relicto.

Más explícita, si cabe, la sentencia de 26 de octubre de 2012, rec. cas. 6745/2009, en la que puede leerse que:

"El cuarto 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 artículo 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. tres 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 halla 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 dos 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 por 100 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".

En esta línea se inscribe la comentada sentencia de 20 de julio de 2016, rec. cas. 790/2015 que fijó el alcance e interpretación del art. 34 del Real Decreto 1629/1991; el problema "se circunscribe a decidir si para el cómputo del ajuar doméstico han de incluirse todos los bienes que integran el caudal relicto, tesis de las resoluciones recurridas, o, por el contrario, y como sostienen los recurrentes, deben ser excluidos los bienes que, integrando la herencia, no guardan relación con el ajuar doméstico, en este caso (acciones, letras y dinero)", este Tribunal consideró que "La concepción del Impuesto de Sucesiones sobre el "ajuar doméstico" viene determinada en la ley del impuesto con referencia al "caudal relicto" y en el reglamento a la "masa hereditaria", conceptos que exigen incluir en su importe la totalidad de los bienes y obligaciones que configuran tanto "el caudal relicto" como "la masa hereditaria", siendo por tanto improcedentes las deducciones que para su fijación invocan los recurrentes, y que inicialmente analizadas en el Impuesto sobre el Patrimonio han sido luego extendidas al de Sucesiones en la sentencia de contraste". Entendemos que con este parecer se respeta la jurisprudencia anterior representada por las sentencias a las que anteriormente hemos hecho referencia y transcrito parcialmente, despejando la composición del caudal relicto para calcular el 3%, considerando que no cabía excluir elemento alguno aún cuando la naturaleza de dichos elementos no pudiera llevar asociado la existencia de ajuar.

Como se hace eco la sentencia cuya corrección cuestionamos, este Tribunal había abordado el problema conceptual de ajuar doméstico y se pronunció en varias ocasiones al respecto, así sentencias de 26 de abril de 1995, 27 de noviembre de 1995, 18 de diciembre de 1995 o 29 de mayo de 1998, aunque con referencia al impuesto sobre el patrimonio, art. 4, que contenía un concepto de ajuar, declarando exento los efectos personales y del hogar, utensilios domésticos y demás bienes muebles de uso particular del sujeto pasivo, excluyendo determinados bienes. En ellas se hacía referencia a que no se establecía legalmente qué debía entenderse por ajuar y se remitía a lo previsto en el art. 1449.1º de la LEC que contenía una definición de ajuar, al referirse a determinados bienes inembargables, la cual venía a coincidir con la definición que de ajuar da el Diccionario de la Real Academia Española, cuando dice que es "el conjunto de muebles, enseres y ropas de uso común en la casa", razonándose que los elementos patrimoniales integrantes del ajuar doméstico, por



su naturaleza o destino, no eran susceptibles de producir rentas del trabajo, ni tampoco rentas del capital, ni, menos aún, rentas de actividades profesionales o empresariales; sino que eran bienes adscritos a la satisfacción de necesidades personales de quienes constituyeran el núcleo doméstico y distintos, por eso mismo, de los otros generadores de las tres categorías de rentas; y que el "ajuar doméstico" no podía ser considerado una ficción o mera entelequia establecida por la norma, ya que, como conjunto de ropas, muebles, enseres, utensilios, etc. adscritos a la finalidad mencionada, su existencia era una realidad incuestionable, sin que a la regla de valoración contenida en el art. 6.h) de la Ley 50/1977 pudiera atribuirse otra finalidad que la de soslayar la prolijidad y la dificultad; por ello el concepto jurídico-fiscal de ajuar está integrado por el concepto usual de "conjunto de muebles enseres y ropas de uso común en la casa, ampliado a las joyas, obras de arte, automóviles o embarcaciones cuyo valor unitario no exceda de 250.000 ptas", pero con el requisito negativo de que no produzcan renta al sujeto pasivo, precisamente por ese destino a la satisfacción de necesidades personales de quienes integran lo que puede considerarse por "núcleo doméstico", de tal suerte que si, a pesar de ese destino, produjeran renta no podrían ostentar la consideración de bienes integrantes del conjunto patrimonial.

Esta jurisprudencia, en cuanto servía a la definición del concepto ajuar doméstico recogido en la normativa sobre el impuesto sobre sucesiones, venía referida a la redacción del art. 15 de la Ley 29/1987, antes de su reforma por la disposición adicional 3 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, y cuyo tenor era el siguiente: "El ajuar doméstico formará parte de la masa hereditaria y se valorará conforme a las reglas establecidas en el Impuesto sobre el Patrimonio Neto, a menos que se pruebe fehacientemente su inexistencia o que su valor es inferior al que resulta de la aplicación de las mismas", resultando pues obligada la remisión a lo dispuesto en la Ley 50/1977 sobre el Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio. El cambio de redacción del precepto, y en definitiva calcular que, a falta de prueba, el valor del ajuar doméstico se cifraba en el 3% del importe del caudal relicto, se justifica, Exposición de Motivos de la Ley 19/1991, en las dificultades de calcular el valor real del ajuar doméstico, "En esta línea, se ha procurado diseñar reglas de valoración eficaces y sencillas excluyéndose definitivamente el ajuar doméstico del ámbito de aplicación del impuesto".

A la vista de la regulación legal y a las aportaciones que ha realizado la jurisprudencia la aplicación normativa no presenta - no presentaba- dificultades. Así se presume la existencia de ajuar doméstico en la masa hereditaria y se presume que su valor se corresponde con el 3% del caudal relicto, sin deducción alguna, como se pronunció este Tribunal en la expresada sentencia de 20 de julio de 2016, ni más minoración que la contemplada reglamentariamente, excepto que se le asigne por los interesados un valor superior; en su caso, pues la Administración está autorizada para adicionarlo de oficio de no haberse incluido en la masa hereditaria.

Estas presunciones son *iuris tantum*, por lo que los interesados pueden enervarlas mediante prueba fehaciente o bien de su inexistencia, en cuyo caso no es posible adicionar el valor del 3% del caudal relicto, o bien de su valor inferior, en cuyo caso el valor resultante es el que debe adicionarse.

El ejemplo que trae a colación la sentencia que cuestionamos para ilustrar su tesis, consideramos que no es apropiado y que da como resultado el error en que incurre la nueva tesis jurisprudencial. Los términos del art. 15 son claros y sólo pueden conducir al resultado que anteriormente había alcanzado este Tribunal, como se ha puesto de manifiesto, pues conforme a sus términos se presumía *-iuris tantum-* que en la masa hereditaria siempre había ajuar doméstico, esto es que del total de los bienes y derechos -en definitiva del patrimonio que dejaba el causante, que no otra cosa es el caudal relicto, compuesto por todo tipo de bienes y derechos, incluidos claro está los valores mobiliarios-, dentro de su conjunto, conformándolo como un elemento más del caudal relicto, siempre hay ajuar doméstico que representa presuntivamente *-iuris tantum-* el 3% de su valor total, presunción establecida ante las dificultades para calcular su valor y para facilitar su cálculo. En definitiva, se presume que en el caudal relicto, sin distinción de los tipos de bienes y derechos que lo componen -sin más excepciones que las reglamentarias- siempre hay ajuar doméstico y, a falta de prueba, este tiene un valor del 3% del total. Cierto es que, como se dice en la sentencia, las acciones y participaciones sociales no pueden integrar, ni aun analógicamente, el concepto de ajuar doméstico, lo cual no tiene discusión posible, pero también es cierto que dichas acciones y participaciones forman parte del caudal relicto, al igual que el ajuar doméstico y al igual que el resto de bienes y derechos que conforman el patrimonio del causante, y es la ley la que ha querido de forma categórica que para calcular presuntivamente el valor del ajuar doméstico se tenga en cuenta el valor de todo el caudal relicto, esto es, no sólo de los bienes que pudieran componer el ajuar doméstico -que al ser tratado en la sentencia con la limitación vista hace perder al art. 15 todo su sentido-, sino de todo el conjunto de bienes y derechos que lo componen, entre los que se encuentra también sin discusión las acciones y participaciones. No debe, pues, excluirse bienes o derechos alguno, pero sin que se entienda que sólo deba excluirse acciones y participaciones, y no el resto de bienes del caudal que no constituya el ajuar doméstico, como se recoge en la tesis mayoritaria, sin tener en cuenta que el art. 29 del reglamento habla de que el ajuar forma parte de la base imponible y el artículo 34 dice qué partidas no han de considerarse a los efectos del cómputo, sin que en esta lista se contemple el paquete accionario.



Llegado a este punto, que era el punto de partida del auto de admisión, lo que quedaba por despejar, y en tal sentido la cuestión que presenta interés casacional objetivo, era "Determinar, a efectos de la presunción que establece el artículo 15 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, sobre valoración del ajuar doméstico, qué elementos o bienes deben entenderse incluidos dentro del concepto de ajuar doméstico"; esto es, determinar e identificar la composición del ajuar doméstico, puesto que la dificultad de la normativa reguladora se proyectaba sobre los elementos que conforman el ajuar doméstico a los efectos de practicar la prueba que acredite su inexistencia, esto es no hay en el caudal relicto resultante ajuar doméstico, o habiéndolo los bienes que lo componen no alcanzan el valor presuntivo del 3% referido.

Pues bien, en este punto, único que debió ser objeto de atención, pues consideramos que la jurisprudencia anterior sobre el alcance del art. 15 sigue siendo válida y correcta, esto es, sobre la determinación de los elementos o bienes incluidos en el concepto de ajuar doméstico, nos mostramos de acuerdo con las consideraciones y conclusiones que se recogen en la sentencia, excepto con la relevancia que se le otorga al art. 1321 del CC.

Así es, desde nuestro punto de vista, manteniendo la jurisprudencia referida, la cuestión a dilucidar, por tanto, se centraba exclusivamente en determinar qué elementos componen el ajuar doméstico a efectos del impuesto sobre sucesiones.

La normativa reguladora del impuesto no ofrece una definición de lo que debe entenderse por ajuar doméstico, y por tanto, sobre los elementos que lo componen.

El diseño legal claramente distinguía entre los bienes que componían el ajuar doméstico y las reglas para su valoración, trasladable por mor del citado art. 15 al impuesto sobre sucesiones. El concepto de ajuar doméstico en el impuesto sobre sucesiones coincidía, pues, con el concepto, esencialmente descriptivo, de ajuar doméstico en el impuesto extraordinario sobre el patrimonio.

La Exposición de la Ley 19/1991, pone de manifiesto las graves dificultades para el cálculo en la determinación del valor de los distintos bienes que componen el patrimonio, optando por excluir definitivamente el ajuar doméstico de su ámbito de aplicación, pero redefiniendo el mismo en el art. 4.cuatro "El ajuar doméstico, entendiéndose por tal los efectos personales y del hogar, utensilios domésticos y demás bienes muebles de uso particular del sujeto pasivo, excepto los bienes a los que se refieren los artículos 18 y 19 de esta Ley", que comprende "Las joyas, pieles de carácter suntuario, automóviles, vehículos de dos o tres ruedas, cuya cilindrada sea igual o superior a 125 centímetros cúbicos, embarcaciones de recreo o de deportes náuticos, aviones, avionetas, veleros y demás aeronaves, se computarán por el valor de mercado en la fecha de devengo del Impuesto", y "Objetos de arte: Las pinturas, esculturas, dibujos, grabados, litografías u otros análogos, siempre que en todos los casos, se trate de obras originales" y "Antigüedades: Los bienes muebles, útiles u ornamentales, excluidos los objetos de arte, que tengan más de cien años de antigüedad y cuyas características originales fundamentales no hubieran sido alteradas por modificaciones o reparaciones efectuadas durante los cien últimos años".

La modificación del art. 15 de la Ley 29/1987 por la disposición adicional tercera, con la redacción que actualmente tiene, como no puede ser de otra forma, responde a las dificultades, que se ponen de manifiesto en la propia Exposición de Motivos de la Ley 19/1991, para el cálculo de la determinación del valor de los bienes, optándose por emplear un cálculo proporcional del valor del ajuar doméstico en función del total del valor del caudal relicto; pero en modo alguno afecta al concepto de ajuar doméstico, que coincide con el que se emplea en el impuesto sobre el patrimonio, en referencia a los bienes que lo integran y a los que deben excluirse. Esto es, la reforma afecta a las reglas de la valoración del ajuar doméstico, pero la misma modificación del art. 15 de la Ley 29/1987 que se contiene en la Ley 19/1991, con los antecedentes ya referidos, sin tensión ni artificiosidad alguna no pueden más que referirse a un único concepto de ajuar doméstico, pues llevaría al absurdo considerar que el mismo concepto empleado en la normativa que se modifica responda a realidades diferentes. El concepto de ajuar doméstico que utiliza el impuesto sobre sucesiones en su art. 15 coincide con el concepto, fundamentalmente descriptivo y excluyente, que se establece en la Ley 19/1991, distinto al concepto civil más restrictivo, art. 1321 del CC, "Fallecido uno de los cónyuges, las ropas, el mobiliario y enseres que constituyan el ajuar de la vivienda habitual común de los esposos se entregarán al que sobreviva, sin computárselo en su haber. No se entenderán comprendidos en el ajuar las alhajas, objetos artísticos, históricos y otros de extraordinario valor".

Hemos de rechazar parcialmente, por tanto, la conclusión a la que se llega en la sentencia de que el ajuar doméstico comprende el conjunto de bienes afectos al servicio de la vivienda familiar al uso personal del causante, conforme a las descripciones que contiene el art. 1321 del CC; y ello porque no puede aceptarse que este artículo contenga una concepción centenaria de ajuar doméstico, vinculada a los bienes que componen o dan servicio a la vivienda familiar, en tanto que la actual redacción de este precepto procede de la Ley 11/1981,



de 13 de mayo, de modificación del Código Civil en materia de filiación, patria potestad y régimen económico del matrimonio, "Fallecido uno de los cónyuges, las ropas, el mobiliario y enseres que constituyan el ajuar de la vivienda habitual común de los esposos se entregarán al que sobreviva, sin computárselo en su haber.

No se entenderán comprendidos en el ajuar las alhajas, objetos artísticos, históricos y otros de extraordinario valor", no pretende delimitar conceptualmente el concepto de ajuar doméstico, sino que regula su proyección sobre el régimen económico del matrimonio, tal y como se contemplaba en sus redacciones anteriores, Real Decreto de 24 de julio de 1889 por el que se publica el Código Civil y Ley 14/1975, de 2 de mayo, su antecedente inmediato, esto es, no regula el ajuar doméstico conceptualmente de forma unívoca e independiente y con sustantividad propia en el ámbito civil, sino que se regula en relación con el ajuar de la vivienda habitual común de los esposos en atención al régimen económico del matrimonio; resulta, pues evidente, que es posible y, desde luego, factible que exista más ajuar que ese, puesto que cabe identificar sin dificultad un ajuar doméstico propio de personas que no estuvieran casadas o de no residentes con obligación real de tributar, de suerte que de acoger la concepción de ajuar doméstico a la que se refiere el art. 1321 del CC la consecuencia sería que no podría computarse ninguna partida en el concepto de ajuar doméstico a efectos del gravamen que nos ocupa. Cobrando todo su sentido lo que ya mantuvimos en la sentencia de 26 de octubre de 2012, "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".

Por todo lo dicho consideramos que a los efectos de la presunción que establece el artículo 15 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones sobre valoración del ajuar doméstico y elementos o bienes que deben entenderse incluidos dentro del concepto de ajuar doméstico, ha de señalarse que ha de estarse a la interpretación hecha en la sentencia de 20 de julio de 2016, en el sentido de que la presunción que se establece no viene referida a los elementos que componen el ajuar doméstico, sino a su valor en referencia al total caudal relicto, de suerte que se presume que los elementos que componen el ajuar doméstico a efectos del impuesto sobre sucesiones poseen un valor del 3% del caudal relicto.

El concepto, descriptivo, de ajuar doméstico que emplea el art. 15 de la Ley 29/1987, coincide con el recogido en el art. 4, en relación con los arts. 18 y 19 de la Ley 19/1991.

La presunción referida puede desvirtuarse probando fehacientemente los interesados que en la masa hereditaria no existe ajuar doméstico; ciertamente toda persona, por propia exigencia natural, posee efectos personales, por lo que la referencia legal a inexistencia de ajuar doméstico debe entenderse que no comprende aquellos bienes personales de valor residual.

También puede desvirtuarse acreditándose por los interesados fehacientemente que los elementos que componen el ajuar doméstico, conforme a la definición descriptiva que ofrece el Impuesto sobre el Patrimonio, poseen un valor inferior de aplicar el 3% sobre el caudal relicto.

El concepto de ajuar doméstico que emplea el art. 15, es más amplio que el de ajuar de vivienda habitual que se recoge en el Código Civil, en tanto que cabe computar en el mismo no sólo aquellos que se encuentre en la vivienda habitual de los esposos, sino todos aquellos "efectos personales y del hogar, utensilios domésticos y demás bienes muebles" de uso del causante, esté en su domicilio habitual o en cualquier otro lugar siempre que reúna dichas características, esto es, que se trate de los expresados elementos -excepto los excluidos en los art. 18 y 19 de la Ley 19/1991- y que sean de uso del causante.

Traslada esta doctrina al caso concreto que nos ocupa, habrá de convenirse en la conformidad jurídica de la sentencia impugnada. Se parte de las presunciones ya vistas, los herederos han debido acreditar a la inexistencia o el menor valor del presuntivo; al no haberlo logrado debe de jugar las presunciones, *-iuris tantum-*, establecidas legalmente.

Ahora bien, existía otra alternativa a la desestimación del recurso y la confirmación de la sentencia de instancia. Resulta evidente que existen casos, como el que nos ocupa, que aplicar el importe resultante de aplicar el 3% resulta excesivo y desproporcionado, cuestionando el principio de capacidad económica como medida; lo que arroja duda sobre la constitucionalidad del precepto, por lo que en la línea seguida en otras ocasiones, véase el Fundamento Jurídico Cuarto del Auto de 1 de julio de 2019, rec. cas. 981/2018, hubiese sido aconsejable plantear cuestión de inconstitucionalidad del art. 15.

En Madrid, a 10 de marzo de 2020

José Díaz Delgado José Antonio Montero Fernández Isaac Merino Jara

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada fue la anterior sentencia por el **Magistrado Ponente, Excmo. Sr. Don. Francisco José Navarro Sanchís**, estando constituida la Sala en Audiencia Pública, de lo que certifico.