

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ082993

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia 916/2021, de 24 de junio de 2021

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 8000/2019

SUMARIO:

ISD. Adquisiciones mortis causa. Ajuar doméstico. Legados. La sentencia impugnada confirma el criterio de la Administración que sostiene que la correcta determinación del ajuar en el 3% del caudal relicto del causante. El ajuar debe ser incluido en la base imponible del impuesto del que resulta sujeto pasivo el o los herederos, salvo que el testador haya dejado al legatario los enseres, ropa...que se encuentren en el bien legado. Por lo tanto, el cálculo del ajuar incluye todos los bienes integrantes del caudal relicto, si bien su imputación a los herederos tiene en cuenta la existencia de los legados. Sostiene la parte recurrente que el término «caudal relicto» ha de ser entendido como el conjunto de los bienes hereditarios transmitidos a título universal o de heredero, excluyendo del mismo no sólo las deudas y cargas deducibles según la normativa del impuesto, sino también los bienes y derechos que formando parte del caudal hereditario hubieran sido transmitidos a título particular o mediante legado. El proceder de la Administración tributaria en este caso se ha ajustado a Derecho al calcular el ajuar sobre todos los bienes de la herencia incluidos los legados, distribuyendo después la cantidad resultante por este concepto de ajuar entre los tres herederos en tres partes iguales ya que eran los tres, además de legatarios, herederos por partes iguales del resto de la herencia. La Sala comparte el criterio de la Comunidad de Madrid de que de admitirse la postura sostenida por el recurrente en toda su extensión, se llegaría a la situación en virtud de la cual si todos los bienes de la herencia susceptibles de contar con ajuar doméstico son distribuidos o atribuidos en legados- incluso aunque algunos hayan sido atribuidos a legatarios que al mismo tiempo sean herederos, como es el caso de autos- o cuando los legados de inmuebles no incluyan la mención de que el legado comprende el ajuar del mismo, se llegaría a la situación de que, existiendo la presunción de sucesión en el ajuar doméstico, siempre salvo prueba fehaciente en contrario, no se tributaría por el mismo. Resultado éste que sería contrario a la normativa del impuesto. No cabe confundir el criterio de delimitación del ajuar doméstico, con el criterio de distribución o atribución de dicho valor global entre los herederos que no entre los legatarios. A la cuestión sobre si a efectos de computar el caudal relicto deben sumarse el valor de los bienes dejados mediante legado debe responderse afirmativamente. [Vid., ATS de 8 de octubre de 2020, recurso n.º 8000//2019 (NFJ079334) y STSJ de Madrid de 19 de septiembre de 2019, recurso n.º 542/2018 (NFJ075860) que se confirma].

PRECEPTOS:

Ley 29/1987 (Ley ISD), art. 15.

RD 1629/1991 (Rgto. ISD), art. 23.

PONENTE:

Don José Díaz Delgado.

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 916/2021

Fecha de sentencia: 24/06/2021

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 8000/2019

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 15/06/2021

Ponente: Excmo. Sr. D. José Díaz Delgado

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

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 8000/2019

Ponente: Excmo. Sr. D. José Díaz Delgado

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

SENTENCIA

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. Rafael Fernández Valverde, presidente

D. José Díaz Delgado

D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Isaac Merino Jara

D^a. Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 24 de junio de 2021.

Esta Sala ha visto en su Sección Segunda por los Excmos. Sres. Magistrados indicados al margen, el recurso de casación núm. 8000/2019, interpuesto por la procuradora doña Inés Tascón Herrero, en representación de don Ricardo, quien preparó recurso de casación contra la sentencia dictada el 19 de septiembre de 2019 por la Sección Novena de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, que desestimó el recurso número 542/2018 en materia referente al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ["ISD"].

La Sala de instancia tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 18 de noviembre de 2019, habiendo comparecido don Ricardo - parte recurrente- y la Administración General del Estado y la Comunidad de Madrid -partes recurridas- ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. José Díaz Delgado.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero. Resolución recurrida en casación.

Este recurso de casación tiene por objeto la impugnación de la sentencia dictada el 19 de septiembre de 2019 por la Sección Novena de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, que desestimó el recurso número 542/2018 en materia referente al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ["ISD"]. El recurso tenía por objeto la Resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid de fecha 26 de abril de 2018 que desestima la reclamación número NUM000, interpuesta contra la liquidación clave NUM001 en concepto del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, emitida en el procedimiento 2013-S-010329, por medio de la cual se exigía un importe por este concepto de 33.743,99 euros (31.548,56 euros de principal y 2.195,43 euros de intereses de demora).

Segundo. Antecedentes de hecho.

Según se recoge en el fundamento jurídico segundo de la sentencia recurrida, la recurrente (...) relata que con fecha 25 de octubre de 2012 se produjo el fallecimiento de doña Ruth. En el último testamento otorgado por la causante, instituyó ciertos legados sobre bienes determinados, y de acuerdo con ello el subtotal de los bienes transmitidos por herencia tiene un valor de 99.446,94 euros, y el subtotal de los bienes transmitidos por legado tiene un valor de 1.766.500,45 euros. Conforme al contenido del testamento y la escritura pública de adjudicación de herencia fue presentada la correspondiente autoliquidación en concepto del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por parte del recurrente, y en dicha autoliquidación se incluyeron tanto los bienes adquiridos en condición de legatario así como los bienes que le correspondieron como herederos, valorados estos últimos en 99.446,94 euros. Y para determinar a efectos de la autoliquidación del Impuesto, el valor del ajuar doméstico, se aplicó la presunción legal del 3% (artículo 15 de la Ley 29/1987) estrictamente sobre los bienes heredados (caudal relicto), 99.446,94 euros, esto es, 2.983,41 euros. En fecha 29 de julio de 2014 fue notificada al demandante propuesta de liquidación por parte de la Consejería de Hacienda de Madrid (folio 281 y ss del expediente de gestión) que proponía regularizar el importe del ajuar incluido en su autoliquidación por considerar que para su cálculo debían tomarse en consideración la totalidad de bienes de la causante, incluyendo los legados y no solo los transmitidos a título de herencia a Ricardo, es decir, la Administración, tomó como total de los bienes de la causante, 1.865.947,39 euros, cuyo 3% constituye 55.978,42 euros. Contra la propuesta de liquidación anterior fue presentado escrito de alegaciones argumentando que el importe del caudal relicto sobre el que aplicar el 3% para determinar el valor del ajuar debía excluir los bienes transmitidos a título de legado, por aplicación de una consolidada doctrina administrativa de la Dirección General de Tributos. Sin embargo se confirmó la propuesta de liquidación de la que derivó una cuota a ingresar por importe de 33.743,99 euros. Contra dicha liquidación fue interpuesta reclamación económico-administrativa que fue desestimada por Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad de Madrid, derivando una cuota a ingresar por importe de 33.743,99 euros, y contra dicha liquidación se interpuso reclamación económico-administrativa y contra la Resolución desestimatoria se interpone el presente recurso judicial.

(...) Reproduce el art. 15 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, y el art. 23 del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, Art. 23 . Determinación del caudal hereditario. "2. Lo dispuesto en el número anterior no se aplicará para determinar la participación individual de aquellos causahabientes a quienes el testador hubiese atribuido bienes determinados con exclusión de cualesquiera otros del caudal hereditario. En el caso de que les atribuyera bienes determinados y una participación en el resto de la masa hereditaria, se les computará la parte del ajuar y de bienes adicionados que proporcionalmente les corresponda, según su participación en el resto de la masa hereditaria".

El presupuesto planteado en el art. 23.2 es el que se da en el presente caso ya que concurre en don Ricardo la doble condición de legatario y heredero, y por aplicación directa del precepto, la magnitud sobre la que debe aplicarse el porcentaje del 3% para determinar el ajuar debe referirse estrictamente, como el reclamante hizo constar en su autoliquidación, a los bienes recibidos como heredero, no computando por tanto el resto de bienes de la causante transmitidos a título de legado. Añade que hay que tener en cuenta que la Dirección General de Tributos en respuesta a la consulta vinculante V2582-06 concluye que la obligación de incorporar a la base de cálculo el ajuar, no es exigible a los legatarios, en el caso de que un causahabiente reúna la doble condición de heredero y legatario, "la parte del ajuar doméstico que debe imputársele es la que le corresponde como heredero, es decir, que se le ha de atribuir el ajuar doméstico en la misma proporción en la que participe en el resto de la masa hereditaria" y en una consulta vinculante V5411-16 manifiesta lo mismo, "en el sentido de que siendo el caudal relicto el formado por los bienes, derechos y obligaciones de los que era titular el causante, del mismo no forman parte los bienes que se transmiten mediante legado, pero sí los exentos o que den lugar a bonificaciones fiscales". El recurrente cita en esta misma línea sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León. De acuerdo con lo anterior, los legados no forman parte del caudal relicto, por lo que no deben tenerse en cuenta para determinar el valor del ajuar doméstico de la causante.

Por último impugna la resolución porque conforme a las disposiciones testamentarias, el ajuar doméstico no es imputable en su totalidad a don Ricardo. Así subsidiariamente a lo anterior, la resolución en cualquier caso debe ser anulada, ya que en ningún caso procede imputar la totalidad del ajuar doméstico a don Ricardo puesto que conforme a las disposiciones testamentarias el resto de legatarios serían también beneficiarios del mismo puesto que la disposición séptima dispone "Lega todos los muebles y enseres que hay dentro de las propiedades legadas y la casa y finca al nombramiento de " DIRECCION000" con todo lo que haya de puertas adentro. sita en término de Ventas de la Barrera (Ríos-Orense) por iguales partes a don Ricardo, don Luciano, doña Consuelo y a doña Covadonga..." . A la vista de la literalidad del testamento, el testador instituyó legatarios y en tal institución se incluyó por partes iguales el ajuar correspondiente a los bienes legados. Entenderlo de forma distinta sería contradecir el testamento y además se sometería a tributación dos veces los bienes conceptuados como ajuar doméstico, una en sede de legatario, (que recibe expresamente parte del ajuar) y otra en sede de heredero (al que pretende imputársele el 3% del importe total de los bienes transmitidos mortis-causa). En definitiva, dado que conforme al testamento se dispuso que el ajuar ligado a los legados se asignase por cuartas partes, no cabe atribuirlo en su totalidad a don Ricardo, tal y como se recoge en la liquidación confirmada por el TEARM, por lo que en todo caso debería precederse a anularla.

La sentencia recurrida en su fundamento jurídico quinto sostiene que :

"Procede examinar los dos motivos impugnatorios de la demanda. El primero se concreta en impugna la resolución por error en la base sobre la que aplicar el 3% para determinar el ajuar doméstico. La parte recurrente mantiene que el caudal relicto sobre el que aplicar el 3% para determinar el valor del ajuar doméstico debe excluir los bienes transmitidos a título de legado. Sin embargo dicha cuestión ha sido ya resuelta por la presente Sección, en sentido contrario al mantenido por el demandante con un criterio que reproduzco. Así STSJ, Contencioso sección 9 del 07 de julio de 2016 (ROJ:STSJ M 9262/2016 - ECLI:ES:TSJM:2016:9262), Sentencia 770/2016, Recurso 1235/2014 "TERCERO: La cuestión sustancial que debemos resolver consiste en determinar si en el Impuesto de Sucesiones el cálculo del ajuar incluye todos los bienes integrantes del caudal relicto o si deben excluirse de su cálculo los legados y, despejada esta incógnita, cómo ha de imputarse el ajuar a los herederos cuando se reúne la doble condición de heredero y legatario, como en este caso ocurre.

La cuestión ha recibido respuestas contradictorias en las sentencias de Tribunales Superiores de Justicia que respectivamente se citan por las partes: por un lado, el TSJ de Castilla y León en su sentencia nº 1807/12, de 25 de octubre de 2012, y la Consulta Vinculante de la Dirección General de Tributos núm. 2255/11, de 26 de septiembre de 2011, sostienen que deben excluirse los legados del cálculo del ajuar; y en cambio la sentencia de esta misma Sección 9ª, de 21 de mayo de 2012, dictada en el recurso núm. 1655/2009 Jurisprudencia citada STSJ, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Madrid, Sección 9", 21-05-2012 (rec. 1655/2009) , y la STSJ de Extremadura de 17 de septiembre de 2013, sostienen lo contrario, esto es, que el cálculo del ajuar debe efectuarse sobre todo el caudal relicto incluidos los legados.

(...). Entendemos, así, que cuando el art. 15 LISyD, establece 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 ..." no hay razón alguna para excluir los legados de la base de cálculo ya que, según entendemos, los legados si forman parte del caudal relicto porque forman parte de la herencia. Una cosa es que la sucesión a título de legado sea distinta de la sucesión a título de heredero, pues el legatario sucede a título particular y el heredero a título universal, esto es, en todos los derechos y obligaciones del difunto (arts. 660 Legislación citada CC art. 660 y 661 CC Legislación citada CC art. 661), y otra diferente que la masa hereditaria, el caudal hereditario o caudal relicto, en definitiva, la herencia, la compongan "todos los bienes, derechos y obligaciones de una persona que no se extingan por su muerte" (art. 659 CC Legislación citada art. 659), sin distinguirse el título, particular o universal, por el cual se produzca la sucesión.

Por su parte, el art. 23 del Reglamento del Impuesto nos indica si debe incluirse o no en la participación individual de cada causahabiente el ajuar doméstico, según se sea heredero, legatario o cuando se reúna la doble condición de heredero y legatario. Dice así el citado precepto reglamentario en sus dos primeros apartados:

"1. A efectos de determinar la participación individual de cada causahabiente se incluirán también en el caudal hereditario del causante los bienes siguientes: a) Los integrantes del ajuar doméstico, aunque no se hayan declarado por los interesados, valorados conforme a las reglas de este reglamento, previa deducción del valor de aquellos que, por disposición de la ley, deben entregarse al cónyuge supérstite. b) Los que resulten adicionados por el juego de las presunciones establecidas en los arts. 25 a 28 de este reglamento, salvo que con arreglo a los mismos deban ser imputados en la base imponible de personas determinadas. 2. Lo dispuesto en el número anterior no se aplicará para determinar la participación individual de aquellos causahabientes a quienes el testador hubiese atribuido bienes determinados con exclusión de cualesquiera otros del caudal hereditario. En el caso de que les atribuyera bienes determinados y una participación en el resto de la masa hereditaria, se les computará la parte del ajuar y de bienes adicionados que proporcionalmente les corresponda, según su participación en el resto de la masa hereditaria."

Del precepto que acabamos de transcribir deducimos, por lo que aquí interesa, (1) que el ajuar doméstico, calculado en la forma que antes indicamos -esto es el 2% del caudal relicto que incluye toda la masa hereditaria y, por tanto, también los legados-, ha de añadirse a la porción individual de cada causahabiente;

(2) que el ajuar doméstico sólo debe ser abonado por el heredero y no por el legatario, por tanto, el ajuar doméstico calculado en la forma que hemos indicado sólo debe añadirse a la porción individual que corresponda al heredero, pero no a la que corresponda al legatario (o en los términos utilizados por el precepto reglamentario, "persona a quien el testador hubiese atribuido bienes determinados con exclusión de cualesquiera otros del caudal hereditario");

y (3) que cuando concorra en la misma persona la doble condición de heredero y legatario (o en los términos del precepto, cuando "les atribuyera bienes determinados y una participación en el resto de la masa hereditaria"), "se les computará la parte del ajuar ... que proporcionalmente les corresponda, según su participación en el resto de la masa hereditaria", esto es, según la proporción en que se les haya instituido herederos (íntegramente, si es heredero único del resto de la masa hereditaria, por mitad, si son dos los instituidos herederos por partes iguales en el resto de la masa hereditaria, y así sucesivamente).

En nuestro criterio, el precepto reglamentario transcrito no se refiere, pues, a la forma de calcular el ajuar, cuestión que está resuelta en el art. 15 de la LISyD en el sentido que acabamos de indicar (el 3% del caudal relicto que incluye toda la masa hereditaria y, por tanto, también los legados). El citado precepto reglamentario se refiere a quién debe computársele el ajuar para calcular su porción individual o, en definitiva, para calcular su base imponible, entendiendo el precepto que el ajuar sólo debe computársele al heredero y no al legatario, de forma que cuando sean varios los herederos se distribuirá entre ellos en la proporción en que hayan sido instituidos como tales, y cuando sean a la vez herederos y legatarios, lo relevante será su condición de herederos y se les computará el ajuar en la proporción en la que hayan sido instituidos herederos, lógicamente, en el resto de la masa hereditaria ya que parte de la misma fue distribuida en legados. Es a esto y no a ninguna fórmula de cálculo del ajuar a lo que, en nuestro criterio, se refiere el precepto reglamentario cuando alude al "resto de la masa hereditaria". Por cuanto hemos expuesto, entendemos que el proceder de la Administración tributaria en este caso se ha ajustado a Derecho al calcular el ajuar sobre todos los bienes de la herencia incluidos los legados, distribuyendo después la cantidad resultante por este concepto de ajuar entre los tres herederos en tres partes iguales ya que eran los tres, además de legatarios, herederos por partes iguales del resto de la herencia, debiendo anularse la resolución del TEAR que no lo ha entendido así".

Por lo tanto el precepto invocado, art. 23.2 Real Decreto 1629/1991 de 8 de noviembre por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, no se refiere a la base del caudal relicto sobre el que aplicar el 3% de cálculo del ajuar sino a la proporción en la que se aplica ese resultado (del 3% sobre todo el caudal relicto), al heredero/s, en los términos explicados por esta Sección en las Sentencias precedentes".

En el fundamento jurídico sexto la sentencia recurrida sostiene lo siguiente:

"El segundo motivo impugnatorio consiste en que conforme a las disposiciones testamentarias, el ajuar doméstico no es imputable en su totalidad a D. Ricardo, puesto que conforme a las disposiciones testamentarias, el testador instituyó legatarios y en tal institución se incluyó por partes iguales el ajuar correspondiente a los bienes legados. Entenderlo de forma distinta sería contradecir el testamento y además se sometería a tributación dos veces los bienes conceptuados como ajuar doméstico, una en sede de legatario, (que recibe expresamente parte del ajuar) y otra en sede de heredero (al que pretende imputársele el 3% del importe total de los bienes transmitidos martescusa).

Para responder a dicha cuestión controvertida, hay que partir de que la ley establece una presunción. Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, Artículo 15 Ajuar doméstico " 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 que en el presente caso no se ha realizado prueba alguna sobre los bienes concretos que incluyen dicho ajuar y su valor. En este mismo sentido se pronuncia 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. Valoración del ajuar doméstico "1. Dicha premisa de que todo el caudal relicto es el que se toma como base a efectos de considerar que produce ajuar doméstico y que por tanto este se desvincula del concepto de enseres que existen en un inmueble, es la que impide realizar la interpretación del recurrente. Y dicha premisa es una interpretación estricta de la Ley avalada por Sentencia del Tribunal Supremo de fecha 20 de julio de 2016 que afirma que existe un concepto propio de ajuar doméstico en el ámbito del Impuesto de Sucesiones que excede de los muebles incluidos en una vivienda. Y este es el punto de partida hasta ahora y mientras que no se pronuncie el Tribunal Supremo en los recursos de casación admitidos en los que se presenta como interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia la cuestión consistente en determinar a efectos de la presunción que establece el art. 15 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto de Sucesiones y Donaciones, qué elementos o bienes deben entenderse incluidos dentro del concepto de ajuar

doméstico, por ejemplo Auto del Tribunal Supremo Sección 1 de fecha 7 de febrero de 2018. Por lo tanto, el ajuar doméstico es un concepto más de la masa hereditaria, desvinculado de los inmuebles, que se valora en un 3% sobre toda la masa hereditaria y que se imputa en su totalidad al heredero y no al legatario (según el art. 23 RD antes examinado). Esta base impide estimar el motivo impugnatorio del recurrente, negando la existencia de la doble tributación que se indica en la demanda, puesto que precisamente la presente Sección ha analizado la cuestión de la atribución en legado de un inmueble "con todo lo que él contiene", y ha concluido que ello no incluye el ajuar y no puede imputársele al legatario un 3% adicional al valor del inmueble, sino que el ajuar valorado por la ley en un 3% sigue siendo imputable al heredero, salvo prueba en contrario e indicación expresa de los bienes que integran dicho ajuar. Así STSJ M 4192/2017 - ECLI:ES:TSJM:2017:4192, N° de Recurso: 877/2015, Fecha de Resolución: 07/03/2017 "SEGUNDO .- Estima la recurrente que la resolución impugnada debe ser anulada por cuanto se le imputa valor de ajuar que no le corresponde en su calidad de legataria que concurre a la herencia con heredero. Se opone al recurso la Abogacía del Estado y la Comunidad de Madrid sosteniendo la legalidad y acierto de la resolución impugnada.

Tercero.

En el presente caso, concurre a la herencia legataria de dos inmuebles con heredero, no obstante lo cual, le es imputada a la recurrente el 3% del valor de los bienes, y ello, porque no es legataria solo del inmueble, sino también, según razona la resolución del TEAR de "todo lo que se encuentra en el mismo excepto dinero y títulos valores, y no habiéndose especificado ni probado su existencia, procede atribuir al reclamante, no solo el valor correspondiente al inmueble, sino también el ajuar correspondiente, cifrado en el 3% del valor de este". Conforme a lo expuesto, las demandadas no cuestionan la interpretación y aplicación al caso del art 23.2 del Reglamento del impuesto mantenido entre otras en Sentencia de esta Sección de 7 de Julio de 2016, aceptando por el contrario que al legatario de bien concreto, al que no se atribuye más participación en la herencia, que concurre con heredero, no le es imputable el ajuar, sino a dicho heredero. Se sostiene no obstante, que como quiera que no se le deja solo un inmueble, sino también "todo lo que se encuentre en el mismo excepto dinero y valores" y que "no se ha probado su existencia, procede atribuir al reclamante, no solo el valor correspondiente al inmueble, sino también el ajuar correspondiente, cifrado en el 3% del valor de este". No compartimos las anteriores conclusiones. La presunción legalmente establecida es la de existencia de ajuar, y de su atribución al heredero. En el presente caso, el testamento establece distintos legados sobre inmuebles concretos "con todo lo que se encuentre en el mismo" a favor de distintos legatarios, estableciendo igualmente un heredero universal en lo restante. El problema es claro, desconocemos que bienes concretos integraban el ajuar y su ubicación, únicamente partimos de la presunción de existencia de ajuar en la herencia en un 3% del valor y de su atribución al heredero. La anterior presunción legal no se desvirtúa por la atribución al legatario de inmueble "de lo que se encuentre en el mismo" declaración por si sola inexpresiva de la efectiva ubicación en dicho inmueble de objetos integrantes del ajuar por un valor del 3%, aspecto este, de composición y ubicación del ajuar al que no se extiende la presunción legal, que hubiera requerido de prueba por la demandada, no exigible por el contrario a la contribuyente en cuanto prueba de un hecho negativo". Por lo tanto la mera expresión de legar un inmueble con todo lo que ello incluye, no permite a la Administración imputar al legatario el 3% como valor del ajuar doméstico y por tanto, en sentido contrario es el heredero el que sigue soportando la íntegra presunción de ajuar doméstico por el 3% de la masa hereditaria".

Tercero. Auto de admisión.

El Auto de a Sección primera de 8 de octubre de 2020 acuerda:

"1º) Admitir el recurso de casación RCA/8000/2019, preparado por la procuradora doña Inés Tascón Herrero, en representación de don Ricardo, contra la sentencia dictada el 19 de septiembre de 2019 por la Sección Novena de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid en el recurso número 542/2018.

2º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia consiste en determinar si se incluyen en el concepto de ajuar doméstico los bienes que se transmiten mediante legado.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación el artículo 15 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, así como los artículos 23 y 34 del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras, si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso".

Cuarto. Interposición del recurso de casación y oposición.

Doña Inés Tascón Herrero, procuradora de los Tribunales, en nombre y representación de don Ricardo, formalizó la interposición por escrito de 3 de diciembre de 2020 en el que solicita:

"a) La anulación de la Sentencia nº 563, de 19 de septiembre de 2019, dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, Sección Novena, en el recurso nº 542/2018.

b) La resolución del litigio planteado en el citado recurso contencioso-administrativo nº 542/2018, mediante la declaración de no ser conforme a derecho y, en consecuencia, la anulación, de la liquidación, clave NUM001, en concepto de Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, dictada por la Consejería de Hacienda de la Comunidad de Madrid, de la que resultó una deuda tributaria de 33.743,99 euros, de los que 31.548,56 euros corresponden a la cuota tributaria y 2.195,43 euros a los intereses de demora, así como de la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid, de 26 de abril de 2018, número de reclamación NUM000, que la confirmó.

Y los pronunciamientos que se solicitan son la estimación del presente recurso de casación, anulando de la Sentencia nº 563, de 19 de septiembre de 2019, dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, Sección Novena, en el recurso nº 542/2018 y la estimación del citado recurso contencioso-administrativo nº 542/2018 conforme a las pretensiones deducidas".

El Abogado del Estado se opuso por escrito de fecha a 26 de enero de 2021.

La Letrada de la Comunidad de Madrid se opuso a la estimación del recurso por escrito de fecha 8 de febrero de 2021.

Quinto. *Señalamiento para deliberación, votación y fallo.*

La Sala, no considerando necesaria la celebración de vista, señaló para la deliberación, votación y fallo del recurso la audiencia del 15 de junio de 2021, en que tuvo lugar.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Necesaria remisión a la sentencia de 10 de marzo de 2020 dictada en el recurso de casación núm. 4521/2017 .

*Hemos afirmado entonces sobre los elementos o bienes que deben entenderse incluidos en el concepto de ajuar doméstico, y reiteramos ahora, lo siguiente:

" 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 diabólica 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 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 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 rusticas 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, aún 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."

Segundo. Resolución del recurso.

Como sostiene la letrada de la Comunidad de Madrid, el tenor literal del artículo 15 de la Ley del Impuesto de Sucesiones y Donaciones es claro, debiendo prevalecer la interpretación literal de su redacción conforme a lo dispuesto en el artículo 3.1 del Código Civil, precepto al que ya se remite para la interpretación de las normas tributarias, el artículo 12 de la Ley General Tributaria, 58/2003, de 17 diciembre.

El artículo 15 de la LISD dispone 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."

Sostiene la parte recurrente que el término "caudal relicto" ha de ser entendido como el conjunto de los bienes hereditarios transmitidos a título universal o de heredero, excluyendo del mismo no sólo las deudas y cargas deducibles según la normativa del impuesto, sino también los bienes y derechos que formando parte del caudal hereditario hubieran sido transmitidos a título particular o mediante legado.

Finalmente sostiene que dicha interpretación es la que resulta reforzada por el contenido de los artículos 23 y 34.3 del Reglamento del Impuesto de Sucesiones y Donaciones.

Como recuerda la recurrida, la Real Academia Española reconduce en su diccionario el término "caudal relicto" al de "bienes relictos" definidos como "los bienes que deja una persona a su fallecimiento y constituyen su herencia"; sin distinción alguna, por tanto, del concepto universal o particular en el que se pudiera suceder. Relicto, no hace mención alguna a detracción o deducción sino que deriva del término latino "relictus", participio pasivo del verbo "relinquere", esto es, dejar.

Añade, con el Tribunal Superior de Justicia de Madrid que el sentido jurídico del término "caudal relicto" aparece recogido en el artículo 659 del Código Civil cuando señala que "La herencia comprende todos los bienes, derechos y obligaciones de una persona que no se extingan por su muerte". Y dicho artículo no diferencia entre las atribuciones a título universal o particular.

Compartimos con la Comunidad de Madrid que no puede sostenerse una equiparación absoluta entre cargas y deudas deducibles y legados porque su conceptualización y tratamiento en el Código Civil son claramente distintos. Así, los bienes y derechos objeto de legados forman parte del activo hereditario frente a las deudas o gravámenes de los bienes, que claramente son parte del pasivo de la herencia. Aun cuando es cierto que los artículos 858 y 859 del Código Civil hablan de "gravar" con mandas o legados; el tratamiento de una y otra figura es bien distinto en nuestro Código Civil; así por ejemplo en cuanto a la posible reducción de los mismos en caso de producirse una vulneración de los derechos de legítima, conforme los artículos 820 y 821 Código Civil; institución que no puede ser aplicable a las deudas contraídas; que el causante de la herencia dejare. Tampoco puede existir dicha equiparación cuando el artículo 891 del Código Civil señala: "Si toda la herencia se distribuye en legados, se prorratearán las deudas y gravámenes de ella entre los legatarios a proporción de sus cuotas, a no ser que el testador hubiera dispuesto otra cosa."

El artículo 23 del Reglamento del Impuesto de Sucesiones y Donaciones no establece reglas para el cómputo del caudal relicto sino para la atribución individual de dicho concepto global a cada uno de los herederos. Sostiene la sentencia recurrida que:

" En nuestro criterio, el precepto reglamentario transcrito no se refiere, pues, a la forma de calcular el ajuar, cuestión que está resuelta en el art. 15 de la LISyD en el sentido que acabamos de indicar (el 3% del caudal relicto que incluye toda la masa hereditaria y, por tanto, también los legados). El citado precepto reglamentario se refiere a quién debe computársele el ajuar para calcular su porción individual o, en definitiva, para calcular su base imponible, entendiéndose el precepto que el ajuar sólo debe computársele al heredero y no al legatario, de forma que cuando sean varios los herederos se distribuirá entre ellos en la proporción en que hayan sido instituidos como tales, y cuando sean a la vez herederos y legatarios, lo relevante será su condición de herederos y se les computará el ajuar en la proporción en la que hayan sido instituidos herederos, lógicamente, en el resto de la masa hereditaria ya que parte de la misma fue distribuida en legados. Es a esto y no a ninguna fórmula de cálculo del ajuar a lo que, en nuestro criterio, se refiere el precepto reglamentario cuando alude al "resto de la masa hereditaria". Por cuanto hemos expuesto, entendemos que el proceder de la Administración tributaria en este caso se ha ajustado a Derecho al calcular el ajuar sobre todos los bienes de la herencia incluidos los legados, distribuyendo después la cantidad resultante por este concepto de ajuar entre los tres herederos en tres partes iguales ya que eran los tres, además de legatarios, herederos por partes iguales del resto de la herencia, debiendo anularse la resolución del TEAR que no lo ha entendido así".

Por lo tanto el precepto invocado, art. 23.2 Real Decreto 1629/1991 de 8 de noviembre por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, no se refiere a la base del caudal relicto sobre el que aplicar el 3% de cálculo del ajuar sino a la proporción en la que se aplica ese resultado (del 3% sobre todo el caudal relicto), al heredero/s, en los términos explicados por esta Sección en las Sentencias precedentes."

Compartimos el criterio de la Comunidad de Madrid de que de admitirse la postura sostenida por el recurrente en toda su extensión, se llegaría a la situación en virtud de la cual si todos los bienes de la herencia susceptibles de contar con ajuar doméstico son distribuidos o atribuidos en legados- incluso aunque algunos hayan sido atribuidos a legatarios que al mismo tiempo sean herederos, como es el caso de autos- o cuando los legados de inmuebles no incluyan la mención de que el legado comprende el ajuar del mismo, se llegaría a la situación de que, existiendo la presunción de sucesión en el ajuar doméstico, siempre salvo prueba fehaciente en contrario, no se tributaría por el mismo. Resultado éste que sería contrario a la normativa del impuesto.

Es por dicho motivo por lo que no cabe confundir el criterio de delimitación del ajuar doméstico que señala el artículo 15 de la ley, con el criterio de distribución o atribución de dicho valor global entre los herederos que no entre los legatarios. En efecto, en este punto, también expuso con claridad el Tribunal Superior de Justicia de Madrid, en su sentencia de 7 de julio de 2016 (rec. 1235/2014):

"Del precepto que acabamos de transcribir deducimos, por lo que aquí interesa, (1) que el ajuar doméstico, calculado en la forma que antes indicamos -esto es el 3% del caudal relicto que incluye toda la masa hereditaria y, por tanto, también los legados-, ha de añadirse a la porción individual de cada causahabiente; (2) que el ajuar doméstico sólo debe ser abonado por el heredero y no por el legatario, por tanto, el ajuar doméstico calculado en la

forma que hemos indicado sólo debe añadirse a la porción individual que corresponda al heredero, pero no a la que corresponda al legatario (o en los términos utilizados por el precepto reglamentario, "persona a quien el testador hubiese atribuido bienes determinados con exclusión de cualesquiera otros del caudal hereditario"); y (3) que cuando concurra en la misma persona la doble condición de heredero y legatario (o en los términos del precepto, cuando "les atribuyera bienes determinados y una participación en el resto de la masa hereditaria"), "se les computará la parte del ajuar ... que proporcionalmente les corresponda, según su participación en el resto de la masa hereditaria", esto es, según la proporción en que se les haya instituido herederos (íntegramente, si es heredero único del resto de la masa hereditaria, por mitad, si son dos los instituidos herederos por partes iguales en el resto de la masa hereditaria, y así sucesivamente).

En nuestro criterio, el precepto reglamentario transcrito no se refiere, pues, a la forma de calcular el ajuar, cuestión que está resuelta en el art. 15 de la LISyD en el sentido que acabamos de indicar (el 3% del caudal relicto que incluye toda la masa hereditaria y, por tanto, también los legados). El citado precepto reglamentario se refiere a quién debe computarse el ajuar para calcular su porción individual o, en definitiva, para calcular su base imponible, entendiéndose el precepto que el ajuar sólo debe computarse al heredero y no al legatario, de forma que cuando sean varios los herederos se distribuirá entre ellos en la proporción en que hayan sido instituidos como tales, y cuando sean a la vez herederos y legatarios, lo relevante será su condición de herederos y se les computará el ajuar en la proporción en la que hayan sido instituidos herederos, lógicamente, en el resto de la masa hereditaria ya que parte de la misma fue distribuida en legados. Es a esto y no a ninguna fórmula de cálculo del ajuar a lo que, en nuestro criterio, se refiere el precepto reglamentario cuando alude al "resto de la masa hereditaria".

Esta Sala acepta los razonamientos de la sentencia recurrida y en consecuencia, procede no dar lugar al recurso de casación.

Tercero. *Respuesta a la cuestión de interés casacional.*

La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia consiste en determinar si se incluyen en el concepto de ajuar doméstico los bienes que se transmiten mediante legado. Ha de reformularse en atención a la relevancia en el pleito en el siguiente sentido ¿a efectos de interpretar que se considera caudal relicto en el artículo 15 de la LISyD han de computarse el valor de los bienes dejados mediante legado? Y la respuesta ha de ser que sí.

Cuarto. *Costas.*

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 139.2 de la Ley de la Jurisdicción y pese a la desestimación del recurso, no se aprecia circunstancias que justifiquen la condena en costas, dada la complejidad jurídica planteada en el recurso, que se manifiesta, entre otras actuaciones, en el planteamiento de dos cuestiones de inconstitucionalidad y un pronunciamiento del Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

FALLO

Por todo lo expuesto,

EN NOMBRE DEL REY

y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido :

Primero.

No ha lugar al recurso de casación núm. 8000/2019 , interpuesto por la procuradora doña Inés Tascón Herrero, en representación de don Ricardo, quien preparó recurso de casación contra la sentencia dictada el 19 de septiembre de 2019 por la Sección Novena de la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, que desestimó el recurso número 542/2018 en materia referente al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ["ISD"].

Segundo.

No haber lugar a la imposición de costas.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.
Así se acuerda y firma.

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.