

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ088618

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia 36/2023, de 17 de enero de 2023

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 3582/2021

SUMARIO:

ISD. Adquisiciones mortis causa. Ajuar doméstico. Minoración del ajuar doméstico en favor del cónyuge viudo, en relación con la vivienda familiar que se le asigna en calidad de tal. Las SSTs de 10 de marzo de 2020, recurso n.º 4521/2017 (NFJ078087) y dos, de 19 de mayo de 2020 (NFJ077772) y 5938/2017 (NFJ077917) han fijado la siguiente doctrina: El ajuar doméstico comprende el conjunto de bienes muebles afectos al servicio de la vivienda familiar o al uso personal del causante. 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 establecido. No se pretende aquí corregir ni alterar nuestra doctrina sobre el ajuar doméstico, ni tampoco interpretar el art. 34 Rgto. ISD, sino dilucidar si el valor del inmueble del cónyuge viudo, esto es «...las ropas, el mobiliario y enseres que constituyan el ajuar de la vivienda habitual común de los esposos...» es, siempre, el 3 por 100 del valor catastral del inmueble o el interesado puede probar -y lo ha acreditado- uno superior a esa cantidad. En realidad, ello sería, el parte al menos, un problema de mera prueba, inaccesible a la casación, si solo consistiera en verificar si hay prueba o no de ese mayor valor. En este caso, no sólo resulta que el precepto permite establecer, probadamente, un valor superior al presuntivamente reflejado en la norma -el 3 por 100 del valor catastral de la vivienda familiar- sino que, partiendo de ese derecho a la prueba, la interesada ha realizado una acreditación absoluta de ese mayor valor, que es el que ha de tenerse en cuenta a efectos del cálculo de la minoración del valor del ajuar doméstico. A la vista de la constante y reiterada doctrina de este Tribunal Supremo relativa al concepto de ajuar doméstico, fijada en interpretación del art. 15 LISD, y en interpretación del art. 34.3 Rgto. ISD se establece, como jurisprudencia, la siguiente: La disposición sobre minoración del valor de los bienes que se deben entregar al cónyuge superviviente, en concepto de ajuar doméstico (art. 34.3, párrafo segundo, Rgto. ISD), permite la prueba de que el valor de la vivienda habitual del matrimonio es superior al valor catastral que se le ha asignado, en cuyo caso debe prevalecer el mayor de ellos, provocando con ello una mayor reducción de la carga fiscal. Queda dispensado de la prueba indicada el contribuyente que se someta a los valores administrativamente establecidos, aun a efectos distintos, por la propia Administración (art. 134.1 LGT). El empleo de modelos de declaración fiscal que permitan declarar un valor distinto al del porcentaje del 3 por 100 sobre el valor catastral; o la publicación de valores o precios de mercado que afecten al mencionado valor del inmueble, determina la concurrencia de un acto propio que vincula a la propia Administración, del que no puede desdecirse sin vulnerar los principios de buena fe y buena administración. [Vid. ATS de 19 de enero de 2022, recurso n.º 3582/2021 (NFJ085030) y STSJ de la Región de Murcia de 11 de febrero de 2021 recurso n.º 417/2018 (NFJ085031) que se casa y anula].

PRECEPTOS:

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

RD 1629/1991 (Rgto. ISD), art. 34.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 57 y 134.

Código Civil, art. 1.321.

PONENTE:

Don Francisco José Navarro Sanchís.

Magistrados:

Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ

Don FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS

Don RAFAEL TOLEDANO CANTERO

Don DIMITRY TEODORO BERBEROFF AYUDA

Doña MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 36/2023

Fecha de sentencia: 17/01/2023

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 3582/2021

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 10/01/2023

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

Procedencia: T.S.J.MURCIA SALA CON/AD

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

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 3582/2021

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

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

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 36/2023

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Rafael Toledano Cantero

D. Dmitry Berberoff Ayuda

D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 17 de enero de 2023.

Esta Sala ha visto , constituida en su Sección Segunda por los Excmos. Sres. Magistrados que figuran indicados al margen, el recurso de casación nº 3582/2021, interpuesto por la procuradora doña Rocío Bernal Barnuevo, en nombre y representación de DOÑA Teresa, contra la sentencia nº 51/2021, de 11 de febrero, dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Murcia en el recurso nº 417/2018 . Han comparecido como recurridos, de un lado, el Abogado del Estado, en la representación

que legalmente ostenta de la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO; y el Letrado de la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia, en la que posee por ley de la COMUNIDAD AUTÓNOMA DE LA REGIÓN DE MURCIA.

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 de 11 de febrero de 2021, en que se acuerda, literalmente, lo siguiente:

"[...] Desestimar el recurso contencioso administrativo n.º 417/18 interpuesto por D.ª Teresa, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Murcia de 23 de febrero de 2018, que desestima la reclamación económico-administrativa núm. NUM000, presentada contra liquidación n.º ILT NUM001, practicada por el Servicio de Gestión Tributaria de la Agencia Tributaria de la C.A.R.M. en concepto de Impuesto de Sucesiones y Donaciones, de la que resulta una deuda a ingresar por importe de 2.505,10 €; por ser dicho acto conforme a derecho; con expresa imposición de costas a la actora [...]"

Segundo. *Preparación y admisión del recurso de casación.*

1. Notificada dicha sentencia a las partes, la procuradora Sra. Bernal Barnuevo, presentó escrito de 31 de marzo de 2021, de preparación de recurso de casación.

2. Tras justificar los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la sentencia, se identifican como normas jurídicas infringida los artículos: art. 15 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (LISD); art. 34 del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, que aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (RISD); y art. 90 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT).

3. La Sala a quo tuvo por preparado el recurso de casación mediante auto de 7 de mayo de 2021, que ordenó el emplazamiento de las partes para comparecer ante este Tribunal Supremo. La procuradora Sra. Bernal Barnuevo ha comparecido el 30 de junio de 2021, como recurrente; el Abogado del Estado, como recurrido, el 14 de junio de 2021 y el Letrado de la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia, también recurrido, lo ha hecho el 25 de mayo de 2021, todos ellos en el plazo de 30 días del artículo 89.5 LJCA.

Tercero. *Interposición y admisión del recurso de casación.*

1. La sección primera de esta Sala admitió el recurso de casación en auto de 19 de enero de 2022, en que aprecia la concurrencia del interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, en estos literales términos:

"[...] Dilucidar, a la vista de la reciente doctrina del Tribunal Supremo relativa al concepto de ajuar doméstico, fijada en interpretación del artículo 15 LISD, cómo se ha de aplicar la minoración del valor de los bienes que se deben entregar al cónyuge superviviente del causante, prevista en el artículo 34 de su Reglamento de desarrollo [...]"

2. La procuradora Sra. Bernal Barnuevo en nombre de la recurrente Sra. Teresa, interpuso recurso de casación el 17 de marzo de 2022, en el que se solicita lo siguiente : "[...] Como conclusión a las argumentaciones vertidas en el motivo precedente esta representación interesa... -a la vista de su reciente doctrina relativa al concepto de ajuar doméstico, fijada en interpretación del artículo 15 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones - cómo ha de aplicarse la minoración del valor de los bienes que se deben entregar al cónyuge superviviente del causante, prevista en el artículo 34 de su Reglamento de desarrollo, se fije como criterio interpretativo de éste que:

§ La referencia al valor en el último inciso del último párrafo del citado precepto ("...salvo que los interesados acrediten fehacientemente uno superior") lo es al valor de la vivienda habitual del matrimonio.

§ Que los precios medios de mercado establecidos por la Administración Tributaria a través de consulta vinculante -interesada por el obligado tributario-, sujetan tanto a aquélla como a éste, y si se trata de un valor superior al catastral reúne la condición de fehaciencia a que se refiere el precepto.

§ En su consecuencia, procede la anulación de la sentencia recurrida así como del acto administrativo objeto de liquidación, por ser contrarios a las normas objeto de interpretación por este Alto Tribunal [...]"

Cuarto. Oposición al recurso de casación.

El Abogado del Estado, emplazado como recurrido en este recurso de casación, presentó escrito de oposición el 9 de mayo de 2022, donde afirma:

"[...] Saliendo al paso de la pretensión de adverso que se limita a solicitar, en primer término, a esa Sala que determine, a la vista de su doctrina sobre el ajuar doméstico, la forma en que ha de aplicarse la minoración del valor de los bienes que deben entregarse al cónyuge supérstite del causante, prevista en el artículo 34 RISD, la única vez que se refiere en su escrito a la cuestión admitida por esa Sala, y solo para el caso de que se entienda que la dicha cuestión tenga que ver con la cuestión realmente suscitada de contrario, solicitamos que fije doctrina en el sentido de entender que:

- El cálculo del 3% del ajuar doméstico del artículo 15 de la LISD, que comprende, de acuerdo con su doctrina, únicamente, el conjunto de bienes muebles afectos al servicio de la vivienda familiar o al uso personal o particular del causante, se debe realizar, con carácter general, sobre el valor de la vivienda habitual, en este momento, el valor de referencia catastral, coincidente con el valor catastral de la vivienda habitual, a que se refiere el artículo 34.3 RID y que, en el porcentaje del 3% ,minorará el ajuar doméstico, en pago de los bienes que por disposición del artículo 1321 CC deben entregarse al cónyuge sobreviviente.

En segundo lugar, en cuanto a la concreta y exclusiva pretensión de adverso, propia del ius litigatoris, sobre el artículo 34.3, en concreto sobre la prevalencia del valor de la vivienda habitual acreditado por el interesado sobre el valor catastral de la misma, si es mayor, que no requiere tarea interpretativa alguna, desestime el recurso confirmando la resolución del TEAR recurrida [...]"

El Letrado de la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia presentó escrito de oposición el 18 de abril de 2022, en que se solicita se dice sentencia por la que se declare no haber lugar al recurso de casación interpuesto, confirmando la sentencia recurrida en todos sus extremos y con expresa imposición de costas a la recurrente.

Quinto. Vista pública y deliberación.

Esta Sección Segunda no consideró necesaria la celebración de vista pública - artículo 92.6 LJCA-, quedando fijada la deliberación, votación y fallo de este recurso el 10 de enero de 2023, día en que efectivamente se deliberó, votó y falló, 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 dilucidar, desde la perspectiva del ius constitutionis, y a la vista de la reciente y reiterada doctrina del Tribunal Supremo relativa al concepto de ajuar doméstico, fijada en interpretación del artículo 15 LISD, cómo se ha de aplicar la minoración del valor de los bienes que se deben entregar al cónyuge supérstite del causante, prevista en el artículo 34 de su Reglamento de desarrollo.

Se recurre en casación la sentencia nº 51/2021, de 11 de febrero, dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Murcia en el recurso nº 417/2018. El acto allí recurrido, que se confirma, es la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional -TEAR- de Murcia de 23 de febrero de 2018, que desestima la reclamación nº NUM000, presentada contra liquidación practicada por el Servicio de Gestión Tributaria de la Agencia Tributaria de la C.A.R.M. por el Impuesto de Sucesiones y Donaciones, de con una deuda a ingresar de 2.505,10 €; y confirma la liquidación.

Segundo. Términos del auto de admisión y hechos constatados en él.

Según el auto de admisión, la cuestión casacional que se nos pregunta es:

"[...] Dilucidar, a la vista de la reciente doctrina del Tribunal Supremo relativa al concepto de ajuar doméstico, fijada en interpretación del artículo 15 LISD, cómo se ha de aplicar la minoración del valor de los bienes que se deben entregar al cónyuge supérstite del causante, prevista en el artículo 34 de su Reglamento de desarrollo [...]"

Prosigue el auto de admisión reseñando el complejo normativo al que hay que acudir para dilucidar el litigio, así como los hechos esenciales que requieren la aplicación de la consecuencia jurídica que corresponda.

"[...] SEGUNDO. *Marco normativo.*

El artículo 15 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".

En desarrollo del precepto, el artículo 34 del Reglamento de aplicación -RISD-, relativo a la valoración del ajuar doméstico, señala 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".

Por su parte, el artículo 1321 del Código Civil 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".

Como complemento, el artículo 4. Cuatro de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio (LIP), entiende como ajuar doméstico -a efectos fiscales-:

"[...] 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".

Sigue diciendo el auto de admisión, en relación con la doctrina reiterada de la Sala en relación con el concepto y contenido del ajuar doméstico, lo que a continuación se reseña, a fin de justificar la procedencia del recurso, dada la cuestión planteada en él:

"[...] CUARTO. *Justificación suficiente de que el recurso planteado cuenta con interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia.*

1. Resulta evidente que la mencionada cuestión jurídica afecta a un gran número de situaciones, trascendiendo del caso objeto del proceso [artículo 88.2.c) LJCA], tal y como la recurrente sostiene en el escrito de preparación del recurso de casación.

2. Conviene recordar que las sentencias de 10 de marzo de 2020 (casación 4521/2017, ES:TS:2020:1619), 19 de marzo de 2020 (casación 5938/2017, ES:TS:2020:1094), 19 de mayo de 2020 (casación 6027/2017, ES:TS:2020:956), 11 de junio de 2020 (casación 5939/2017, ES:TS:2020:1666) y, más recientemente, la de 21 de septiembre de 2021 (casación 728/2020, ES:TS:2021:3477), han fijado la siguiente doctrina para esclarecer la interpretación procedente del artículo 15 LISD:

"1º) 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 Ley del impuesto sobre el patrimonio, interpretados ambos en relación con sus preceptos concordantes, conforme a la realidad social, en un sentido actual.

2º) En concreto, no es correcta la idea de que el 3 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.

3º) 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.

4º) 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 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".

En ese sentido, debemos destacar que en la sentencia de 23 de junio de 2021 (casación 1751/2020) se señala que no se deriva de nuestra doctrina que el ajuar doméstico esté vinculado o asociado únicamente a bienes inmuebles -en el porcentaje señalado- y, dentro de tal categoría, a los que sirvan de vivienda habitual.

3. Ahora bien, en el recurso que ahora nos ocupa se plantea una cuestión que no ha sido resuelta de forma específica por dichas sentencias, cual es la de esclarecer cómo se ha de determinar el valor del ajuar doméstico a efectos de aplicar la minoración en los bienes que se deban entregar al cónyuge superviviente, en virtud de lo dispuesto en el artículo 1321 CC .

En ese sentido, se debe tener presente que en las citadas sentencias se parte de la premisa de que ni la LISD incorpora un concepto autónomo de ajuar doméstico, ni éste se puede cifrar en un mero porcentaje del caudal relicto; sin que exista un 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.

Desde esta perspectiva, podría entenderse que existe una discordancia entre la previsión contenida en el artículo 34 RISD, que determina que, a efectos de la reducción del valor de los bienes que se deben entregar al cónyuge sobreviviente, el ajuar doméstico se calculará aplicando el porcentaje del 3% del valor sobre el valor catastral de la vivienda habitual y el concepto de ajuar fijado en dichas sentencias en interpretación del artículo 15 LISD.

Además, la recurrente mantiene que, conforme a la facultad de acreditar fehacientemente un valor superior del ajuar doméstico, prevista en el precepto reglamentario mencionado, en el presente caso se probó que el valor asignado por la contribuyente en la autoliquidación era superior al determinado por la oficina gestora en la liquidación, aduciendo que el valor de mercado del inmueble era mayor que el catastral, aportando al efecto una consulta vinculante. No obstante, es preciso indicar que la sala a quo entiende que dicho documento no tiene tal consideración, sino que se trata de una mera información referida al precio medio de mercado en la Comunidad Autónoma, sin que considere acreditada la existencia de un valor de ajuar doméstico superior al aplicable de manera automática con arreglo al artículo 15 LISD, esto es, el 3% del valor catastral de la vivienda habitual.

4. Se hace conveniente, por tanto, un pronunciamiento del Tribunal Supremo que, cumpliendo su función uniformadora, sirva para dar respuesta a la cuestión nuclear que suscita este recurso de casación a fin de reafirmar, reforzar o completar el criterio que sobre la cuestión fijó esta Sala en las citadas sentencias [...]."

Tercero. *Fundamentación jurídica de las razones conducentes a la fijación de doctrina y a la resolución del recurso.*

En realidad, no se pretende aquí corregir ni alterar nuestra doctrina sobre el ajuar doméstico, ni tampoco, principalmente, interpretar el art. 34 RISD, cuya rúbrica es la de "valoración del ajuar doméstico", sino dilucidar si el

valor del inmueble del cónyuge viudo, esto es "...las ropas, el mobiliario y enseres que constituyan el ajuar de la vivienda habitual común de los esposos..." es, siempre, el 3 por 100 del valor catastral del inmueble o el interesado puede probar -y lo ha acreditado- uno superior a esa cantidad. En realidad, ello sería, el parte al menos, un problema de mera prueba, inaccesible a la casación, si solo consistiera en verificar si hay prueba o no de ese mayor valor.

Comencemos por anticipar que la Sra. Teresa tiene razón en su queja.

a) Así, la recurrente afirma que la Administración regional, a los efectos del art. 57.1 LGT, tenía aprobados los denominados PPM (precios públicos de mercado), estimativos del valor de los inmuebles radicados en la Comunidad Autónoma, que arrojaban un valor, aplicado al inmueble afectado por la reducción, que era superior al catastral y coincidía, además, con el declarado en la autoliquidación del impuesto.

b) También asevera, sin contradicción, que presentó alegaciones sobre las tres cuestiones de la propuesta de inicio:

- Respecto de la aplicación del 3% de reducción en el cuántum del ajuar doméstico, señala que había cumplimentado la declaración tributaria con el programa informático "P.A.C.O." -programa de ayuda al contribuyente-, facilitado por la Dirección General de Tributos -autonómica-, que lo aplica automáticamente sobre el valor del ajuar, coincidiendo con la redacción del propio formulario/impreso, en cuyo apartado 16.03 se consigna -según afirma, sin contradicción de las Administraciones recurridas, lo siguiente: "[...] En caso de cónyuge sobreviviente, DEDUCCIÓN del 3% sobre el Valor Catastral o sobre Valor atribuido al 100% de la vivienda habitual en el apartado 08.01 si éste es superior [...]", quedando acreditado con ello, en el parecer de la Sra. Teresa, que ésta, en su declaración fiscal, se había atenido a lo requerido por el programa y formulario de declaración correspondiente (mod. 650-D).

- Esto es, según se asevera, sin réplica o reparo, en los propios impresos y formularios puestos a disposición del sujeto pasivo, correctamente, se refleja el mayor valor de la deducción por el juego de la prueba valor catastral-valor atribuido.

c) Además, los precios medios de mercado fijados por la Administración a través de consulta vinculante -interesada por la declarante-, sujetan tanto a aquélla y, si se trata de un valor superior al catastral, posee la fehaciencia a que se refiere el art. 34 RISD.

d) Es de notar que la recurrente asegura, también sin oposición fáctica alguna, que incorporó a la escritura de liquidación de gananciales, aceptación y adjudicación de herencia causada por el fallecimiento de su esposo, D. Demetrio, el documento derivado de consulta vinculante denominado "Información sobre Precio Medio en el Mercado de Bienes Inmuebles URBANOS situados en la Región de Murcia (art. 90 LGT)" -folio 31 del documento público-, ascendiendo el TOTAL VALOR DEL INMUEBLE a 400.864,86 euros, coincidente con el señalado en el apartado 08.01, Valor vivienda habitual 400.864,86 €, tenido en cuenta por la Administración para determinar el valor de los bienes y derechos del causante (según declaración del interesado), reflejado en la propuesta de liquidación paralela existente.

e) Conviene destacar que la Administración regional recurrida, que admite la consulta y su resultado, así como la sentencia de la Sala de esta Jurisdicción de Murcia, recogiendo el parecer de la Administración Tributaria, entienden que la minoración del valor del ajuar doméstico recogida en el artículo 34 del RISD, con cita del artículo 15 de la Ley 29/1987, había estado correctamente efectuada, pues de una lectura conjunta de ambos preceptos, el artículo 15 LISD y el artículo 34 RISD, se concluye que la salvedad establecida en el último párrafo del artículo 34 se refiere a la posibilidad de acreditar un valor superior del ajuar doméstico y no del valor de la vivienda habitual del matrimonio.

f) Sin embargo, es claro que el precepto no permite, en modo alguno, esa interpretación restrictiva, incompatible, por lo demás, con los propios actos de reconocimiento de la Administración murciana. Una cosa es la prueba del ajuar doméstico (en más o en menos del 3 por 100 del caudal relicto y otra, que se integra en el concepto anterior, pero que es diferente), es el valor asignado al inmueble que recibe, en tal condición, el cónyuge supérstite. La fórmula reglamentaria es clara:

"[...] 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..., 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" [...].

g) El adverbio "salvo" que figura en el inciso final del apartado, rectamente entendido, está inequívocamente conectado con la minoración del valor del ajuar y tal valor así calculado, dice el precepto, habilita la reducción o minoración, de suerte que la salvedad o excepción permite que se acredite (fehacientemente) uno superior. No tendría sentido que el apartado que interpretamos ahora se refiriera a la prueba de un valor superior del ajuar

doméstico -que sería perjudicial para la heredera- pero sí un valor superior de la vivienda, porque se minoraría así tal cantidad mayor.

h) Además, la interpretación de los apartados 1 y 2 del propio art. 34, que establecen reglas de valoración del propio ajuar (conformes con el art. 15 LISD) colisionan claramente con la interpretación que sostiene la Administración gestora y la sentencia de instancia.

i) Todo ello al margen de desconocimiento, por la Administración, de sus propios actos de reconocimiento, pues conocía -es más, puso en el tráfico jurídico, incluso, a través de documentos, modelos e informes- que el valor del inmueble era superior al presuntivamente fijado en la norma reglamentaria. Ello supone una infracción clara y patente de la doctrina conforme a la cual nadie puede ir contra sus propios actos ("venire contra factum proprium non valet"), emanación del principio de buena fe y del de buena administración que, como hemos dicho con constancia y reiteración, debe guiar la conducta de las Administraciones públicas, que no defienden intereses o derechos propios, sino ajenos.

En este caso, por tanto, no sólo resulta que el precepto permite establecer, probadamente, un valor superior al presuntivamente reflejado en la norma -el 3 por 100 del valor catastral de la vivienda familiar- sino que, partiendo de ese derecho a la prueba, la interesada ha realizado una acreditación absoluta de ese mayor valor, que es el que ha de tenerse en cuenta a efectos del cálculo de la minoración del valor del ajuar doméstico.

Cuarto. *Jurisprudencia que se establece en este asunto.*

A la vista de la constante y reiterada doctrina de este Tribunal Supremo relativa al concepto de ajuar doméstico, fijada en interpretación del artículo 15 LISD, y en interpretación del artículo 34.3, párrafo segundo, de su Reglamento de desarrollo -RISD- se establece, como jurisprudencia, la siguiente:

1) La disposición sobre minoración del valor de los bienes que se deben entregar al cónyuge supérstite, en concepto de ajuar doméstico (art. 34.3, párrafo segundo, del RISD), permite la prueba de que el valor de la vivienda habitual del matrimonio es superior al valor catastral que se le ha asignado, en cuyo caso debe prevalecer el mayor de ellos, provocando con ello una mayor reducción de la carga fiscal.

2) Queda dispensado de la prueba indicada el contribuyente que se someta a los valores administrativamente establecidos, aun a efectos distintos, por la propia Administración (art. 134.1 LGT).

3) El empleo de modelos de declaración fiscal que permitan declarar un valor distinto al del porcentaje del 3 por 100 sobre el valor catastral; o la publicación de valores o precios de mercado que afecten al mencionado valor del inmueble, determina la concurrencia de un acto propio que vincula a la propia Administración, del que no puede desdecirse sin vulnerar los principios de buena fe y buena administración.

Quinto. *Pronunciamiento sobre costas.*

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no haber 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) Ha lugar al recurso de casación deducido por DOÑA Teresa, contra la sentencia nº 51/2021 de 11 de febrero dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Murcia en el recurso nº 417/2018, sentencia que se casa y anula.

3º) Estimar el recurso nº 417/2018, entablado por la Sra. Teresa contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional -TEAR- de Murcia de 23 de febrero de 2018, que desestimó la reclamación presentada por aquella contra la liquidación practicada por la Agencia Tributaria de la Región de Murcia, por el impuesto sobre sucesiones, minoración del ajuar doméstico, de la que resulta una deuda a ingresar por importe de 2.505,10 euros, con declaración de nulidad de las citadas resoluciones revisora y de liquidación, por ser ambas contrarias al ordenamiento jurídico.

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.

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.