



Roj: **STS 1094/2020 - ECLI:ES:TS:2020:1094**

Id Cendoj: **28079130022020100193**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **19/05/2020**

Nº de Recurso: **5938/2017**

Nº de Resolución: **490/2020**

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

Ponente: **ANGEL AGUALLO AVILÉS**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **TEAR, Asturias, 05-05-2016,**
STSJ AS 2623/2017,
ATS 561/2018,
STS 1094/2020

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 490/2020

Fecha de sentencia: 19/05/2020

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 5938/2017

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 25/02/2020

Voto Particular

Ponente: Excmo. Sr. D. Ángel Aguallo Avilés

Procedencia: T.S.J. ASTURIAS CON/AD SEC. 3

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

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 5938/2017

Ponente: Excmo. Sr. D. Ángel Aguallo Avilés

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

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 490/2020

Excmos. Sres. y Excma. Sra.



D. Nicolás Maurandi Guillén, presidente

D. José Díaz Delgado

D. Ángel Aguallo Avilés

D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Jesús Cudero Blas

D. Isaac Merino Jara

D^a. Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 19 de mayo de 2020.

Esta Sala ha visto constituida en su Sección Segunda por los Excmos. Sres./as. Magistrados/as que figuran indicados al margen, el recurso de casación núm. **5938/2017**, interpuesto por la letrada del Servicio Jurídico del **PRINCIPADO DE ASTURIAS**, en la representación procesal del Ente Público de Servicios Tributarios del Principado de Asturias, que legalmente tiene atribuida, contra la sentencia de la Sección Única de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior del Principado de Asturias de 31 de julio de 2017, dictada en el procedimiento ordinario núm. 563/2016 (ES:TSJA:2017:2623).

Han comparecido como partes recurridas doña Estibaliz, representada por la procuradora de los tribunales doña Patricia Gutiérrez Hernández; y la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO**, bajo la representación que le es propia del Abogado del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Ángel Aguallo Avilés.

ANTECEDENTES DE HECHO

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

1. Este recurso de casación tiene por objeto la mencionada sentencia del Tribunal Superior de Justicia del Principado de Asturias de 31 de julio de 2017, que estimó el recurso formulado por doña Estibaliz contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional del Principado de Asturias, de fecha 5 de mayo de 2016, que desestima la reclamación núm. NUM003, formulada por doña Estibaliz frente al acuerdo de los Servicios Tributarios del Principado de Asturias, de fecha 28 de noviembre de 2013, por el que se practica liquidación por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones devengado al fallecimiento de don Luis Pedro, e importe de 26.251,19 euros, relativa a la composición y cuantificación, a efectos de este tributo, del ajuar doméstico.

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

2.1. a) Don Luis Pedro falleció en Luanco el día 23 de febrero de 2009. Estaba casado en régimen de gananciales con doña Estibaliz. Otorgó testamento abierto el día 25 de noviembre de 1971 en el que instituye herederos a sus tres hijos - Santiago, Aureliano y Balbino - por partes iguales, y a su esposa en la cuota legal usufructuaria, legándole el usufructo vitalicio de todos sus bienes. A doña Estibaliz, en función de su edad a la fecha del óbito (75 años), le correspondió el 15% del valor del caudal relicto, y a sus tres hijos el resto por un total del 85%.

b) El 20 de agosto de 2009 se presentó ante la oficina liquidadora del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ["ISD"] el oportuno escrito conteniendo la relación de bienes y derechos del causante para que dicha oficina procediera a la realización de la liquidación del ISD. Con ese escrito se adjuntó, entre otros documentos: (i) acta de presencia de un notario de Avilés en el domicilio de doña Estibaliz y de don Luis Pedro el día 7 de agosto de 2009, donde recoge y advierte y reportaje fotográfico de la totalidad de dicha vivienda; (ii) informe pericial de un arquitecto conteniendo fotos de la vivienda sita en Luanco, c/ DIRECCION000, núm. NUM000, que constituyó el domicilio familiar del fallecido y de doña Estibaliz, y de su mobiliario y enseres; (iii) informe pericial de un comerciante y empresario de muebles, que estima que el conjunto de los muebles y enseres de dicha vivienda tiene un valor total de 6.000 euros, de manera que habrían de ser 3.000 euros los que computen como parte del caudal relicto en concepto de "ajuar familiar".

c) Tras la incoación del oportuno expediente, el 13 de junio de 2013 la oficina liquidadora dicta propuesta de liquidación, con apertura del trámite de audiencia, en la que se estima que el valor total del caudal relicto asciende a 1.466.355,77 euros, y se asigna al ajuar doméstico un valor teórico (3%) de 43.990,67 euros. Disconforme con la mencionada propuesta, se presentaron alegaciones indicando que el ajuar doméstico no

tenía un valor del 3% del caudal relicto, sino que se había acreditado fehacientemente que su valor era inferior, concretamente, de 3.000 euros. De la citada propuesta resultaba una deuda por importe de 28.703,07 euros.

d) El 28 de noviembre de 2013 se dictó liquidación definitiva (núm. NUM001), en la que, por lo que a este proceso interesa, se rechaza la pretensión de reducir el ajuar doméstico a la cantidad de 3.000 euros, estableciendo el mismo en el 3% del caudal relicto, 1.394.835,62 euros, esto es, 37.019,32 euros, y la cantidad a ingresar en 26.251,19 euros, que fue satisfecha en plazo.

e) Contra la referida liquidación doña Estibaliz instó reclamación económico-administrativa (núm. NUM002) ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional del Principado de Asturias ["TEARPA"], interesando que se declarara que el valor del ajuar familiar asciende a 3.000 euros y no a 37.019,32 euros. El TEARPA dictó resolución el 5 de mayo de 2016 en la que acuerda desestimar la reclamación económico-administrativa y confirmar la liquidación impugnada, al entender que resulta de aplicación la presunción contenida en el artículo 15 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, debiendo valorarse el ajuar doméstico en el 3% del caudal relicto, al no haberse acreditado por la reclamante que tiene un valor inferior. Es de destacar que la citada resolución concluye lo que sigue:

"V .- En el caso que nos ocupa manifiesta el interesado que el causante ha vivido austeramente en Luanco, dedicado a su negocio de almacén de bebidas, ahorrando los beneficios de su negocio e invirtiendo en la compra de inmuebles para destinarlos al alquiler, aportando un acta notarial y presencial en la vivienda del matrimonio con diversas fotos de las distintas dependencias y señalando que el fallecido no tenía otra residencia.

A juicio de este Tribunal y respecto del acta notarial y presencial en la vivienda del matrimonio con diversas fotos de las distintas dependencias, que entiende la interesada constituye prueba de un valor inferior al que resulta de la aplicación automática del 3% sobre el caudal relicto del causante, sigue sin resultar acreditado un valor inferior al que resulta de la aplicación de la presunción legal pues el concepto de ajuar, tal y como se ha expuesto en el Fundamento de derecho precedente, no sólo comprende el mobiliario (que es de lo que se levanta acta notarial:...), sino también otros objetos de naturaleza personal.

Por otra parte, el hecho de que la mayor parte de los bienes del causante fueran inmuebles arrendados o activos financieros no desvirtúa por sí mismo la doble presunción legal iuris tantum (de la presencia del ajuar doméstico en la masa hereditaria y la de su valoración), ya que la normativa no distingue a estos efectos entre diversos tipos de bienes y el artículo 15 de la Ley 29/1987 contiene una norma de valoración del ajuar doméstico que será el 3 por 100 del caudal relicto. No cabe pues una interpretación restringida del ajuar doméstico y de su regulación fiscal, limitándolo y relacionándolo sólo con algunos bienes y no con la totalidad del caudal relicto, haciendo una diferenciación y exclusión de ciertos bienes, interpretación que carece de apoyo legal y reglamentario, del causante".

2.2. Frente a dicha resolución del TEARPA se interpuso recurso contencioso-administrativo, que fue estimado por sentencia de la Sala de este orden jurisdiccional del Tribunal Superior de Justicia del Principado de Asturias de 31 de julio de 2017. La sentencia razona lo siguiente, en síntesis:

"TERCERO. - Las cuestiones debatidas en el presente recurso y los argumentos en que se apoyan las partes, son similares a otras ya resueltas por este Tribunal, en otros supuestos, y así en la sentencia de 6 de febrero de 2016 (recurso 94/16) se señala "Que este Órgano Judicial, tras valorar con detenimiento las alegaciones formuladas por las partes litigantes en este proceso, debe manifestar que el art. 15 de la Ley 29/87, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones , 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 sea inferior al que resulte de la aplicación del referido porcentaje. A su vez, el art. 34 del Reglamento del meritado impuesto contenido en el R.D. 1629/91 de 8 de noviembre , dispone que "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 tanto 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 "iuris 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. En el caso que se decide, el sujeto pasivo del impuesto y heredero acompañó prueba de los bienes que componen el ajuar doméstico con acta notarial de presencia, con el debido detalle, completada con informe pericial de valoración, y la prueba testifical practicada en autos, donde se describen los bienes que forman parte del ajuar doméstico del causante y que por tanto pudieron formar parte de la base imponible del impuesto. La descripción iba acompañada de un reportaje fotográfico en relación a los mismos. A juicio de esta Sala, este informe tiene un carácter exhaustivo y explícita con concreción y circunstanciación la composición del mencionado ajuar, y su análisis y valoración nos lleva a la conclusión que defiende la recurrente, pues el mencionado informe y demás pruebas se presentan como prueba suficiente y capaz de desvirtuar la presunción contenida en el ya varias veces referenciado art. 15 de la Ley 29/87, lo que nos lleva derechamente a concluir en la no conformidad a derecho de la resolución impugnada".

SEGUNDO.- Preparación y admisión del recurso de casación.

1. El Principado de Asturias, representado por una letrada de su Servicio Jurídico, mediante escrito fechado el 16 de octubre de 2017, preparó recurso de casación contra la sentencia anteriormente mencionada.

2. Tras justificar la concurrencia de los requisitos procesales reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la sentencia, identifica como normas infringidas el artículo 15 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (BOE de 19 de diciembre) ["LISD"]; y el artículo 34 de su Reglamento de desarrollo, aprobado por Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre (BOE de 16 de noviembre) ["RISD"]. Considera, de igual modo, que la sentencia impugnada contradice la interpretación que otros órganos jurisdiccionales han venido realizando respecto de la valoración del ajuar doméstico a los efectos del ISD, haciendo alusión a las sentencias del Tribunal Supremo de 20 de julio de 2016 (unificación de doctrina 790/2015; ES:TS:2016:3538), del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 28 de septiembre de 2015 (recurso 530/2012; ES:TSJCAT:2015:8795), y Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 23 de febrero de 2017 (recurso 741/2015; ES:TSJM:2017:3043).

3. La Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Asturias tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 26 de octubre de 2017.

TERCERO.- Interposición y admisión del recurso de casación.

1. La sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo admitió el recurso de casación por auto de 29 de enero de 2018, en que aprecia la concurrencia del interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, enunciada en estos términos:

"Determinar a efectos de la presunción que establece el artículo 15 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones sobre valoración del ajuar doméstico qué elementos o bienes deben entenderse incluidos dentro del concepto de ajuar doméstico".

2. La letrada del Servicio Jurídico del Principado de Asturias, en la representación señalada, interpuso recurso de casación mediante escrito de 21 de marzo de 2018, que observa los requisitos legales, en el que se denuncian como normas jurídicas infringidas las que han sido más arriba citadas. Entre otras cosas, señala: (i) que el fallo de la sentencia impugnada reposa sobre un determinado concepto de ajuar doméstico que contraviene la normativa aplicable, pues "consta en autos que tanto el acta notarial, como el informe pericial de valoración y la prueba testifical a los que alude la Sentencia se refieren única y exclusivamente a uno solo de los 28 pisos (además de varios locales) que conforman el caudal relicto: el que constituía la vivienda habitual del causante, con olvido de todos los demás respecto a los cuales el sujeto pasivo se había limitado a alegar que estaban vacíos o arrendados", con lo que "el Juzgador de instancia ha tenido en cuenta el concepto de ajuar de ajuar doméstico que contempla el Código Civil, esto es, ropa, mobiliario y enseres de la vivienda habitual común, omitiendo las previsiones específicas de la normativa tributaria" (pág. 3); (ii) que el "concepto de ajuar doméstico en el ámbito tributario supera el que rige en el ámbito civil", siendo, concretamente, en el ISD, "un activo más de la masa hereditaria, que incluye además de los muebles, enseres y ropas de uso



común de la casa, los efectos personales y bienes muebles de uso particular del sujeto pasivo", por lo que "el ajuar doméstico no se refiere exclusivamente a los objetos que de encuentren en casa del causante, sino que se extiende a los correspondientes a otras viviendas distintas de la habitual y a los efectos personales relacionados con todas ellas, razón por la que la ley dispone que se calcularan sobre el total del caudal relicto y no sobre el valor de la vivienda habitual, y sin que la mera situación de arrendamiento o la falta de ocupación de los inmuebles, excluyan por sí mismas la existencia de bienes de uso particular" (pág. 4); (iii) y, en fin, que procede "declarar que en el ámbito del Impuesto de Sucesiones y Donaciones el ajuar doméstico se extiende a todo tipo de ropas, mobiliario, enseres y efectos personales de uso particular del causante, se encuentren o no ubicados en la vivienda habitual" (pág. 7).

CUARTO.- Oposición del recurso de casación.

El Abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta, emplazada como parte recurrida en este recurso de casación, presentó escrito de 6 de junio de 2018, en el que manifiesta que se abstiene de formular oposición.

La representación de doña Estibaliz presentó escrito de oposición de 5 de junio de 2018, que observa los requisitos legales. En dicho escrito, asevera:(i) que, dado "que en el recurso que se resuelve no se discute acerca de elementos probatorios -que, en todo caso, tendrían difícil acceso al recurso de casación en unificación de doctrina, que es el que se decide- procede desestimar el recurso interpuesto por entender que la doctrina correcta es la sostenida por la sentencia impugnada, pues ésta se atiene al concepto de "caudal relicto" y "masa hereditaria" que configuran el contenido del "ajuar doméstico", en concordancia con el artículo 659 del Código Civil" (págs. 3-4); (ii) que es "lugar común entender que el concepto fiscal es de mayor ámbito que el civil, que va más allá de lo que es ajuar de la vivienda, pero en cualquier caso por propia definición, el ajuar familiar que integra el patrimonio relicto sujeto a impuesto de sucesiones estará compuesto por los bienes, utensilios, muebles, enseres de uso propio de causante, ya se encuentren en el domicilio del mismo (vivienda habitual) ya sean de uso personal propio y necesarios para su vida y se encuentre en otro lugar, sin que sean susceptibles de producir rentas de ningún tipo" (pág. 7); (iii) que "que de acuerdo al concepto de ajuar doméstico, COMO BIENES DE USO PROPIO NO SUSCEPTIBLES DE PRODUCIR RENTA, por propia naturaleza no es posible que existan bienes de tal tipo en una vivienda arrendada", pues "no serían de uso propio, en tanto que no son usados por el causante sino por terceros, no han de ser tampoco necesarios para la vida ni indicativos de un nivel de patrimonio", además de que "en el caso de arrendarse la vivienda con muebles y enseres, tales bienes estarían afectos a una utilización mercantil en tanto que generan renta, pues no es lo mismo ni tiene el mismo precio (renta) un arrendamiento de vivienda si está amueblada o si no lo está" (pág. 8; énfasis en el original); (iv) que "el propio concepto de bien arrendado, es decir utilizado por terceros, excluye por naturaleza la existencia dentro de dicho inmueble de bienes enseres objetos que puedan ser integrados dentro de la masa que compone el "ajuar domestico", de "ahí que no se haya exigido probanza sobre su no existencia" (pág. 11); y (v) que "la prueba practicada en el acto del juicio también comprendió la acreditación de la inexistencia de otras viviendas o inmuebles ocupadas por el fallecido o por su familia donde pudieran ubicarse nuevos y diferentes objetos, enseres muebles... que constituyeran a su vez parte de su ajuar familiar" (pág. 11).

QUINTO.- Vista pública y deliberación.

En virtud de la facultad que le confiere el artículo 92.6 LJCA, esta Sección Segunda no consideró necesaria la celebración de vista pública, y, mediante providencia de 6 de noviembre de 2019, se designó como ponente al Excmo. Sr. don José Díaz Delgado, quedando fijada para la deliberación, votación y fallo del recurso el 25 de febrero de 2020, día en que efectivamente se inició la deliberación, finalizando el 3 de marzo siguiente, en que tuvo lugar su votación y fallo, con el resultado mayoritario que seguidamente se expresa.

No estando conforme el magistrado ponente con el criterio de la Sala, declinó la ponencia, y el Excmo. Sr. don Ángel Aguallo Avilés asumió la redacción de la sentencia.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Objeto del presente recurso de casación.

El objeto de este recurso de casación es la sentencia del Tribunal Superior de Justicia del Principado de Asturias de 31 de julio de 2017, que estimó el recurso formulado por doña Estibaliz contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional del Principado de Asturias, de fecha 5 de mayo de 2016, que desestima la reclamación núm. NUM003, formulada por doña Estibaliz frente al acuerdo de los Servicios Tributarios del Principado de Asturias, de fecha 28 de noviembre de 2013, por el que se practica liquidación por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones devengado al fallecimiento de don Luis Pedro, e importe de 26.251,19 euros, relativa a la composición y cuantificación, a efectos de este tributo, del *ajuar doméstico*.



En particular, debemos determinar el concepto de ajuar doméstico del artículo 15 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en concreto, qué elementos o bienes deben ser incluidos en él y cuáles han de reputarse claramente excluidos.

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

*La totalidad de las cuestiones que el recurso plantea han sido abordadas y resueltas por esta Sección en la sentencia referida de 10 de marzo de 2020, a la que hemos de remitirnos por elementales exigencias de los principios de unidad de doctrina y seguridad jurídica.

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

6) Además de ello, late en esa concepción del ajuar doméstico, al menos potencialmente, una posibilidad de quiebra del principio de capacidad económica (art. 31.1 CE) y, eventualmente, del de igualdad tributaria, pues resultaría indiferente, para la ley, tanto el origen como la naturaleza y función de los bienes y su ajuste o identificación con la idea esencial o genuina de ajuar doméstico, pues se gravaría con mayor carga fiscal a quienes, ante un mismo valor de su patrimonio neto, no tuvieran ajuar doméstico en ese sentido propio o natural, o lo tuvieran en un porcentaje inferior al que la ley presume, pues la interpretación que efectúa la Administración -aquí secundada por la Sala de instancia-, viene de facto a cercenar toda posibilidad de prueba, haciéndola de hecho diabólica o imposible, ya que obliga a mantener invariable ese 3 por 100, lo que influye en la cuota, además, dada la progresividad del impuesto (artículo 21 y concordantes LISD).

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

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

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

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

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

Originariamente, la LISyD remitía en su artículo 15 a las reglas del Impuesto sobre el Patrimonio Neto para la valoración del ajuar doméstico. Sin embargo, la LIP, en su disposición adicional 3, modificó la redacción de aquella e instauró la versión actual del artículo 15 que prevé que: "El ajuar doméstico formará parte de la masa hereditaria y se valorará en el tres por ciento del importe del caudal relicto del causante, salvo que los



interesados asignen a este ajuar un valor superior o prueben fehacientemente su inexistencia o que su valor es inferior al que resulte de la aplicación del referido porcentaje".

Y el artículo 34 RISyD, relativo a la valoración del ajuar doméstico, dispone lo siguiente: "1. Salvo que los interesados acrediten fehacientemente su inexistencia, se presumirá que el ajuar doméstico forma parte de la masa hereditaria, por lo que si no estuviese incluido en el inventario de los bienes relictos del causante, lo adicionará de oficio la oficina gestora para determinar la base imponible de los causahabientes a los que deba imputarse con arreglo a las normas de este Reglamento.

2. El ajuar doméstico se estimará en el valor declarado, siempre que sea superior al que resulte de la aplicación de la regla establecida en el Impuesto sobre el Patrimonio para su valoración. En otro caso, se estimará en el que resulte de esta regla, salvo que el inferior declarado se acredite fehacientemente.

3. Para el cálculo del ajuar doméstico en función de porcentajes sobre el resto del caudal relicto, no se incluirá en éste el valor de los bienes adicionados en virtud de lo dispuesto en los artículos 25 a 28 de este Reglamento ni, en su caso, el de las donaciones acumuladas, así como tampoco el importe de las cantidades que procedan de seguros sobre la vida contratados por el causante si el seguro es individual o el de los seguros en que figure como asegurado si fuere colectivo.

El valor del ajuar doméstico así calculado se minorará en el de los bienes que, por disposición del artículo 1.321 del Código Civil o de disposiciones análogas de Derecho civil foral o especial, deben entregarse al cónyuge sobreviviente, cuyo valor se fijará en el 3 por 100 del valor catastral de la vivienda habitual del matrimonio, salvo que los interesados acrediten fehacientemente uno superior".

2. El ajuar doméstico no se define en la LISyD, al constituir, por su propia naturaleza, un concepto de alcance muy amplio, heterogéneo y variable, que no es susceptible por ello de una delimitación taxativa y absolutamente precisa. La STS 26 de abril de 1995 (casación 5581/1993;ES:TS:1995:2348) precisa dicho concepto señalando que se trata de bienes adscritos a la satisfacción de necesidades personales del causante y quienes constituyen su núcleo doméstico, y que "por su naturaleza o destino" no son susceptibles de producir rentas del trabajo, de capital, ni de actividades profesionales o empresariales. Establece asimismo que, aun en el supuesto límite que contempla en la referida sentencia, del anciano residente en un hotel o un centro de acogimiento, siempre habrá ajuar doméstico constituido por ropas, enseres, utensilios y otros bienes de su uso cotidiano.

La LISyD no contiene una regulación del concepto de ajuar doméstico, sino que se limita a establecer una serie de reglas relativas al modo o manera en que debe ser calculado. Así, vincula a la propia persona del causante y a 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 rústicas de labrado; 7. Locales comerciales.

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

"[...] CONCLUSIONES:

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

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

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

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

No es ya que la norma civil sea supletoria de la tributaria -que no hace al caso-, sino que ésta se debe interpretar en sentido propio, usual o jurídico, y ambos sentidos nos encaminan sin duda a un concepto de ajuar doméstico que debe ser, ante todo, doméstico, cuando menos en un sentido amplio, en relación con los bienes definidos en el artículo 1321 C.C. y en la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio. Ésta sí define, de un modo concordante, qué



es el ajuar doméstico -por otra parte, porque debe ser objeto de valoración singularizada-, siendo así que, para su cálculo, el artículo 15 LISD se remite a las reglas del impuesto sobre el patrimonio.

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

En conclusión, la doctrina que debemos formar para esclarecer la interpretación procedente del artículo 15 LISD es la siguiente:

1.- El ajuar doméstico comprende el conjunto de bienes muebles afectos al servicio de la vivienda familiar o al uso personal del causante, conforme a las descripciones que contiene el artículo 1321 del Código Civil, en relación con el artículo 4, Cuatro de la LIP, interpretados ambos en relación con sus preceptos concordantes, conforme a la realidad social, en un sentido actual.

2.- En concreto, no es correcta la idea de que el tres por ciento del caudal relicto que, como presunción legal, establece el mencionado artículo 15 LISD, comprenda la totalidad de los bienes de la herencia, sino sólo aquéllos que puedan afectarse, por su identidad, valor y función, al uso particular o personal del causante, con exclusión de todos los demás.

3.- Las acciones y participaciones sociales, por no integrarse, ni aun analógicamente, en tal concepto de ajuar doméstico, por amplio que lo configuremos, no pueden ser tomadas en cuenta a efectos de aplicar la presunción legal del 3 por ciento.

4.- El contribuyente puede destruir tal presunción haciendo uso de los medios de prueba admitidos en Derecho, a fin de acreditar, administrativa o judicialmente, que determinados bienes, por no formar parte del ajuar doméstico, no son susceptibles de inclusión en el ámbito del 3 por 100, partiendo de la base de que tal noción sólo incluye los bienes muebles corporales afectos al uso personal o particular, según el criterio que hemos establecido.

En particular, no está necesitada de prueba la calificación de los bienes por razón de su naturaleza, que la Administración debe excluir. En otras palabras, sobre el dinero, títulos, los activos inmobiliarios u otros bienes incorpóreos 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".

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

La anterior interpretación del artículo 15 LISD, conduce a declarar no haber lugar al recurso de casación interpuesto por el Principado de Asturias. Y es que la sentencia de instancia, por un lado, se funda en una interpretación conforme del ordenamiento jurídico, al haber permitido a la contribuyente destruir la presunción legal establecida en el mencionado artículo 15 LISD a fin de acreditar judicialmente que determinados bienes, por no formar parte del ajuar doméstico, no son susceptibles de inclusión en el ámbito del 3 por 100, lo que se ha verificado mediante la aportación de un acta notarial y los informes periciales de un arquitecto y de un comerciante y empresario de muebles, que, como hemos visto, han llevado a la Sala de instancia a concluir lo siguiente: "el sujeto pasivo del impuesto y heredero acompañó prueba de los bienes que componen el ajuar doméstico con acta notarial de presencia, con el debido detalle, completada con informe pericial de valoración, y la prueba testifical practicada en autos, donde se describen los bienes que forman parte del ajuar doméstico del causante y que por tanto pudieron formar parte de la base imponible del impuesto. La descripción iba acompañada de un reportaje fotográfico en relación a los mismos. A juicio de esta Sala, este informe tiene un carácter exhaustivo y explícita con concreción y circunstanciación la composición del mencionado ajuar, y su análisis y valoración nos lleva a la conclusión que defiende la recurrente, pues el mencionado informe y demás pruebas se presentan como prueba suficiente y capaz de desvirtuar la presunción contenida en el ya varias veces referenciado art. 15 de la Ley 29/87, lo que nos lleva derechamente a concluir en la no conformidad a derecho de la resolución impugnada".

Y, por otro lado, como queda reflejado, la sentencia impugnada anula la resolución del TEARPA de 5 de mayo de 2016, que desestima la reclamación económico-administrativa con fundamento en un criterio abiertamente contrario al que hemos expresado, concretamente, el de que no cabe "una interpretación restringida del ajuar doméstico y de su regulación fiscal, limitándolo y relacionándolo sólo con algunos bienes y no con la totalidad



del caudal relicto, haciendo una diferenciación y exclusión de ciertos bienes, interpretación que carece de apoyo legal y reglamentario, del causante".

CUARTO.- En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no apreciarse mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación.

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 segundo, por remisión al fundamento jurídico cuarto de nuestra sentencia de 10 de marzo de 2020, dictada en el recurso de casación núm. 4521/2017.

2º) Declarar no haber lugar al recurso de casación interpuesto por el Principado de Asturias, representado y asistido por la Letrada de sus Servicios Jurídicos, contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del Principado de Asturias 31 de julio de 2017, dictada en el procedimiento ordinario núm. 563/2016.

3º) No formular pronunciamiento sobre las costas del recurso de casación.

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

Así se acuerda y firma.

D. Nicolás Maurandi Guillén D. José Díaz Delgado

D. Ángel Aguallo Avilés D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís D. Jesús Cudero Blas

D. Isaac Merino Jara D^a. Esperanza Córdoba Castroverde

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente D. Ángel Aguallo Avilés, estando la Sala celebrando audiencia pública, lo que, como Letrada de la Administración de Justicia, certifico.

Voto particular

que formulan los Excmos Sres. D. José Díaz Delgado, D. José Antonio Montero Fernández y D. Isaac Merino Jara, en el recurso de casación nº. 5938/2017.

Nos remitimos al Voto Particular emitido en la sentencia dictada por esta Sala y Sección en el recurso de casación nº. 6027/2017, dándolo por reproducido íntegramente en esta sentencia.

José Díaz Delgado José Antonio Montero Fernández Isaac Merino Jara