
LA TRIBUTACIÓN DEL AJUAR DOMÉSTICO EN EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES: ANÁLISIS Y CONSECUENCIAS DE LA NUEVA DOCTRINA DEL TRIBUNAL SUPREMO

Irene Rovira Ferrer

Profesora agregada de Derecho Financiero y Tributario
Universitat Oberta de Catalunya

Recibido: Junio, 2020.

Aceptado: Julio, 2020.

<https://dx.doi.org/10.47092/CT.20.4.3>

RESUMEN

El objetivo principal del presente trabajo es el análisis de la tributación del ajuar doméstico en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, con base en los últimos pronunciamientos del Tribunal Supremo (Sentencias 342/2020, de 10 de marzo de 2020 -Rec. núm. 4521/2017-; 490/2020, de 19 de mayo de 2020 -Rec. núm. 5938/2017-; 499/2020, de 19 de mayo de 2020 -Rec. núm. 6027/2017-; 744/2020, de 11 de junio de 2020 -Rec. núm. 5939/2017-; y 1144/2020, de 10 de septiembre de 2020 -Rec. núm. 6053/2017-). Así, tras analizar su viabilidad, se determinarán las consecuencias derivadas de la nueva doctrina, acabando por defender la exención del ajuar doméstico como la forma más conveniente de proceder.

Palabras clave: Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, adquisiciones *mortis causa*, ajuar doméstico.

THE TAXATION OF HOUSEHOLD ITEMS IN THE INHERITANCE AND GIFT TAX: ANALYSIS AND CONSEQUENCES OF THE NEW DOCTRINE ESTABLISHED BY THE SUPREME COURT

Irene Rovira Ferrer

ABSTRACT

The main goal of this study is the analysis of the taxation of household items within the scope of the Inheritance and Gift Tax, according to the last rulings of the Supreme Court (Judgements 342/2020, of 10 March 2020, Appeal Number 4521/2017; 490/2020, 19 May 2020, Appeal Number 5938/2017; 499/2020, 19 May 2020, Appeal Number 6027/2017; 744/2020, 11 June 2020, Appeal Number 5939/2017; and 1144/2020, 10 September 2020, Appeal Number 6053/2017). Specifically, after analysing their viability, the consequences derived from the new doctrine will be determined, ending by highlighting the special convenience of leaving household items out of taxation.

Keywords: Inheritance and Gift Tax, *mortis causa* acquisitions, household items.

SUMARIO

1. INTRODUCCIÓN. 2. EL CONCEPTO Y EL GRAVAMEN DEL AJUAR DOMÉSTICO EN EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES CONFORME AL ACTUAL POSICIONAMIENTO DEL TRIBUNAL SUPREMO. 3. LA COMPATIBILIDAD DEL NUEVO POSICIONAMIENTO CON LOS PRINCIPIOS DE JUSTICIA TRIBUTARIA. 4. EL INCREMENTO DE LA PRESIÓN FISCAL INDIRECTA Y DE LA INSEGURIDAD JURÍDICA A LOS OBLIGADOS TRIBUTARIOS. 5. EL AUMENTO DE LA ACTIVIDAD DE LOS ÓRGANOS ADMINISTRATIVOS, ECONÓMICO-ADMINISTRATIVOS Y JUDICIALES 6. LA AMPLIACIÓN DE LA COMPLEJIDAD EN LA GESTIÓN DEL IMPUESTO. 7. CONCLUSIONES. BIBLIOGRAFÍA.

1. INTRODUCCIÓN

Uno de los aspectos más problemáticos del ya de por sí controvertido Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD) ha sido y sigue siendo la tributación del ajuar doméstico, cuyo importe, como señala el art. 23 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (RISD), aprobado por el Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, debe añadirse a la masa hereditaria que reciban los causahabientes en las adquisiciones *mortis causa* a los efectos de determinar su participación individual (y, por consiguiente, la base imponible del Impuesto).

En concreto, la regulación general de su valoración se establece en el art. 15 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (LISD), predeterminando que se presumirá en el 3% del importe del caudal relicto del causante, salvo que los interesados le asignen un valor superior o prueben fehacientemente su inexistencia o su inferior valoración.

Y procede recordar en este punto que, si bien el ISD es un tributo de titularidad estatal cedido a las Comunidades Autónomas, la regulación de dicho aspecto queda fuera de las potestades normativas que, conforme al art. 48 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, integra dicha cesión, por lo que su tributación, que es la que constituye el objeto del presente trabajo, es la misma en todo el territorio común.

Sin embargo, por lo que respecta a los territorios forales, cabe resaltar que sí tienen competencias normativas al respecto, ya que, como establece el art. 25 del Concierto económico con el País Vasco (aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo) y el art. 31 del Convenio económico con Navarra (aprobado por la Ley 28/1990, de 26 de diciembre), el ISD tiene en los mismos la consideración de tributo concertado de normativa autónoma (1).

(1) De todos modos, y aunque su capacidad normativa a tal efecto se entiende completa por regla general, debe tenerse en cuenta que no es ilimitada, sino que se encuentra supeditada a de-

No obstante, tanto las Diputaciones forales de los territorios históricos del País Vasco como la Comunidad Foral de Navarra han hecho uso de su potestad normativa para eliminar la tributación del ajuar doméstico en el ámbito del Impuesto, como hizo el art. 5 de la Ley Foral de Navarra 35/2003, 30 diciembre, de modificación de diversos impuestos y otras medidas tributarias (al suprimir el art. 21 del Decreto Foral Legislativo de Navarra 250/2002, de 16 de diciembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, que preveía su existencia); o la Norma Foral de Álava 11/2005, de 16 de mayo, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (al eliminar dicha figura prevista en la anterior regulación del Impuesto) (2).

Por consiguiente, el principal objetivo del presente trabajo es el análisis de la tributación del ajuar doméstico en el ISD que opera actualmente en el territorio común, cuyo concepto y gravamen ha experimentado importantes cambios tras las recientes sentencias del Tribunal Supremo (SSTS) 342/2020, de 10 de marzo de 2020 (Rec. núm. 4521/2017); 499/2020, de 19 de mayo de 2020 (Rec. núm. 6027/2017) y siguientes. Así, con base en tales pronunciamientos, no sólo se analizará su estado vigente y su procedencia, sino también las consecuencias que se desprenden de la nueva doctrina establecida por el Alto Tribunal.

2. EL CONCEPTO Y EL GRAVAMEN DEL AJUAR DOMÉSTICO EN EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES CONFORME AL ACTUAL POSICIONAMIENTO DEL TRIBUNAL SUPREMO

Con base en el art. 15 de la LISD, el ajuar doméstico que debe adicionarse a la masa hereditaria recibida por los causahabientes a efectos de determinar su participación individual y, por consiguiente, su base imponible en el ISD «se valorará en el tres por ciento del importe del caudal relicto del causante», a no ser que los interesados le asignen un valor superior o prueben fehacientemente, por cualquier medio válido en Derecho, que su importe es inferior o su inexistencia.

Por tanto, sin aportar explicación alguna de lo que deberá entenderse por “ajuar doméstico” ni hacer ninguna referencia su conceptualización a efectos civiles o a la definición que propiamente existe en el ámbito tributario (concretamente, en el Impuesto sobre el Patrimonio -IP-), la LISD se limita a precisar el cómputo automático de su valoración presuntiva a efectos del Impuesto, previendo que la base de cálculo sobre la que debe aplicarse el mencionado 3% es el conjunto total de bienes y derechos incluidos en la masa hereditaria.

terminados principios y limitaciones como son, además de los establecidos por la Constitución (CE) con base en su supremacía, los previstos en los arts. 2 a 4 del Concierto económico con el País Vasco y 2 del Convenio económico con Navarra. Además, no hay que olvidar los límites derivados de los Tratados o Convenios internacionales suscritos por el Estado, así como los directamente procedentes del Derecho de la Unión Europea (UE).

(2) Asimismo, tampoco se encuentra previsto en la vigente Norma Foral de Guipúzcoa 3/1990, de 11 de enero, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, ni en la Norma Foral de Vizcaya 4/2015, de 25 de marzo, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Sin embargo, como ha especificado la DGT, la base de cálculo a tales efectos se configura como «el valor real de los bienes y derechos pertenecientes al causante, minorado por las cargas y gravámenes deducibles conforme a la LISD», aunque sin tener en cuenta sus deudas (3). Además, ha precisado que, a tales efectos, no tendrán ninguna afectación las reducciones de la base imponible que pudieran afectar a la valoración de algunos bienes (como la relativa a la vivienda habitual del causante) (4), de la misma forma que, en contra de la opinión de algunos Tribunales, ha excluido de su integración a «los bienes que se transmiten mediante legado, por no formar parte de la herencia» (5).

Así, y aunque la no consideración de los legados a tales efectos tampoco viene expresamente contemplada por la normativa, cabe recordar que el art. 23 del RISD excluye a las adquisiciones de los legatarios de toda adición en concepto de ajuar doméstico (6), por lo que carecería de todo sentido y procedencia que, no cargando los mismos con im-

(3) En este sentido, véase la Contestación a la Consulta Tributaria Vinculante de la DGT V0832-17, de 4 de abril de 2017, así como su desarrollo en Inda (2017: 197-198). No obstante, cierto es que, al no contemplarse tales consideraciones por la normativa, no se trata de un tema pacífico, existiendo un fuerte posicionamiento doctrinal defendiendo la procedencia de deducir también las deudas del causante [como es el caso de Muñoz Del Castillo (2005: 1.760) al destacar que así se desprende de la propia sistemática de la LISD -en tanto que regula la deducción de las cargas (art. 12), deudas (art. 13) y gastos (art. 14) antes del cómputo del ajuar doméstico (art. 15)-]. Sin embargo, acudiendo a la configuración del Modelo 650 relativo a la autoliquidación del ISD en las adquisiciones *mortis causa*, parece confirmarse la postura mantenida la DGT, al contemplarse el cómputo del ajuar doméstico tras la deducción de las cargas y gravámenes de la masa hereditaria, pero antes de restar las deudas del causante y los gastos deducibles.

(4) Véase en este punto la Contestación a la Consulta Tributaria de la DGT 2009-03, de 1 de diciembre de 2003, en la cual, tras señalar que formarán parte de la base para el cálculo del ajuar «los bienes exentos o que den lugar a bonificaciones fiscales», se constata la desvinculación entre la valoración del ajuar doméstico y la determinación del valor con el que la vivienda habitual se deba integrar en la base imponible del causahabiente, a pesar de que el ajuar se adicione para la determinación de la correspondiente participación individual.

(5) Entre otras, véanse en este sentido las Contestaciones a las Consultas Tributarias Vinculantes de la DGT V2255-11, de 26 de septiembre de 2011, y V3293-18, de 28 de diciembre de 2018, justificando su no integración, al señalar que «el caudal relicto es el formado por los bienes, derechos y obligaciones de los que era titular el causante, pero también se llama de igual modo a la parte activa de la herencia, dejando fuera de su definición al pasivo de la misma, por considerarlo una carga y no integrante de la herencia». Por su parte, manteniendo el posicionamiento contrario, véanse, a modo de ejemplo, las SSTSJ de Cataluña 911/2016, de 22 de noviembre de 2016; 841/2019, de 4 de noviembre de 2019; o la STSJ de Madrid 769/2016, de 7 de julio de 2016, defendiendo que el art. 15 de la LISD «regula la forma de calcular el ajuar doméstico, en el sentido de que el 3% del caudal relicto que incluye toda la masa hereditaria y, por tanto, también los legados».

(6) En concreto, señala el sentido de que mencionado precepto que la integración del ajuar doméstico «no se aplicará para determinar la participación individual de aquellos causahabientes a quienes el testador hubiere atribuido bienes determinados con exclusión de cualesquiera otros del caudal hereditario», añadiendo incluso que, si el causante hubiera atribuido bienes determinados a una persona y, a su vez, una participación en el resto de la masa hereditaria, únicamente se le «computará la parte del ajuar y de bienes adicionados que proporcionalmente le corresponda, según su participación en el resto de la masa hereditaria».

putación alguna, se consideraran los bienes y derechos que reciben para determinar el ajuar doméstico imputable a los herederos. Y es que, al hacer cargar a estos últimos con el gravamen derivado de unos elementos que no obtienen, se estaría vulnerando claramente el principio de capacidad económica, concretamente por la taxativa prohibición de someter a imposición riquezas inexistentes o ficticias reiterada por el TC (7).

De todos modos, lo que sí establece expresamente el art. 34.3 del RISD es que no se incluirán los bienes adicionales, las donaciones acumuladas y los seguros sobre la vida, ya fueran contratados por el causante, si el seguro fuera individual, o aquellos en los que figurara como asegurado, si fuera colectivo. Además, también precisa que el valor resultante se deberá minorar en el de los bienes que, por disposición del art. 1.321 del Código Civil (CC) o de disposiciones análogas de Derecho civil foral o especial, deben entregarse al cónyuge sobreviviente (el denominado “ajuar de la vivienda habitual de los esposos”), cuyo importe a tales efectos, salvo que los interesados acrediten fehacientemente uno superior, se fijará en el 3% del valor catastral de la vivienda habitual del matrimonio.

Y en concreto, procede resaltar que el mencionado art. 1.321 del CC contempla 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», excluyendo de dicho concepto «las alhajas, objetos artísticos, históricos y otros de extraordinario valor». En consecuencia, considerando que la presunción de su valoración en el ISD se cuantifica en un 3% del valor catastral de la vivienda habitual del matrimonio y no del 3% de la totalidad de la masa hereditaria, lo que sí parece quedar fuera de toda duda es que el concepto de ajuar doméstico a efectos del Impuesto (y, por tanto, los bienes y derechos que lo integran) resulta mucho mayor (8).

No obstante, cabe recordar en este punto que, también de forma más extensa, el ajuar doméstico se encuentra actualmente definido dentro del ámbito del IP, concretamente en el art. 4.º Cuatro de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio (LIP) con el fin de eximirlo de gravamen (9). Así, como señala, está exento de este IP el

(7) En relación con la doctrina del TC en este extremo, véanse, entre otras, las SSTC 221/1992, de 11 de diciembre, y 193/2004, de 4 de noviembre. Asimismo, en esta línea, Menéndez (1988: 206-207) ejemplifica la vulneración del mencionado principio que se podría llegar a dar haciendo referencia a una adquisición *mortis causa* en la que el heredero recibiera un conjunto de acciones valoradas en 1.500.000 pesetas y el legatario siete fincas rústicas y una urbana valoradas en 5.000.000 de pesetas. Así, como destaca el citado autor, si se incluyeran los legados en la base de cálculo del valor presuntivo del ajuar, se estaría ante un caudal relicto de 6.500.000 y un ajuar doméstico estimado en 195.000 pesetas, cuyo importe, de ser real, únicamente beneficiaría al legatario (en tanto que «no va a desprenderse de los muebles de la casa legada para dárselos al heredero, sino que los va a conservar en la propia vivienda»).

(8) En este mismo sentido se pronunció la DGT en la Contestación a la Consulta Tributaria 2009-03, de 1 de diciembre de 2003, destacando que el concepto de ajuar doméstico en el ISD «alude no sólo a muebles incluidos en la vivienda, sino también a los efectos personales del causante», por lo que nada impide que pueda seguir existiendo a pesar de que se le reste el importe del ajuar de la vivienda habitual de los esposos.

(9) Inicialmente, sin aportar definición alguna al respecto, sí que el art. Sexto.h) de la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, sobre medidas urgentes de reforma fiscal, contemplaba que el ajuar doméstico formaba parte de la base imponible del Impuesto excepcional y transitorio sobre el pa-

ajuar doméstico, entendido como «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 [joyas, pieles de carácter suntuario y vehículos, embarcaciones y aeronaves] y 19 [objetos de arte y antigüedades] de esta Ley».

En consecuencia, surgió la duda de si, a efectos del ISD, resultaba de aplicación la mencionada definición prevista dentro del propio ámbito tributario o si, al partir para su cálculo presuntivo de la totalidad de bienes que integran la masa hereditaria, la LISD integraba un concepto propio aún mayor, cuestión que vino resuelta en unificación de doctrina por la STS 1877/2016, de 20 de julio de 2016 (Rec. núm. 790/2015). Así, sentó el TS al respecto que «la concepción del Impuesto de Sucesiones sobre el “ajuar doméstico” viene determinada en la ley del impuesto con referencia al “caudal relicto” y en el reglamento a la “masa hereditaria”, conceptos que exigen incluir en su importe la totalidad de los bienes y obligaciones que configuran tanto “el caudal relicto” como “la masa hereditaria”». Por consiguiente, entendió que en el ISD existía un concepto propio y autónomo de ajuar doméstico «en concordancia con el artículo 659 del Código Civil, que afirma: “La herencia comprende todos los bienes, derechos y obligaciones de una persona que no se extingan por su muerte”», lo cual era del todo procedente dada «la configuración propia y autónoma que, respecto de determinadas instituciones, puede establecer el Derecho Tributario, e incluso un impuesto concreto» (10).

Sin embargo, recientemente, el propio TS ha corregido su posicionamiento, ya que, como ha señalado en la STS 342/2020, de 10 de marzo de 2020 (Rec. núm. 4521/2017) y ha reiterado en la STS 499/2020, de 19 de mayo de 2020 (Rec. núm. 6027/2017) y sentencias posteriores, el art. 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)».

trimonio neto de las personas físicas que estableció, limitándose a señalar que su importe debía estimarse «en los siguientes valores respecto del resto del patrimonio:

– El tres por ciento de la parte de patrimonio con valores comprendidos entre cero y veinte millones de pesetas.

– El cinco por ciento en lo que exceda de veinte millones de pesetas.

Se incluirán en ambos casos dentro del ajuar las joyas, obras de arte, automóviles o embarcaciones en cuanto su valor unitario no exceda de doscientas cincuenta mil pesetas».

No obstante, la LIP procedió a su definición y exención, lo cual, dentro de los objetivos generales de las reformas que introdujo previstos en su Exposición de motivos, parece incardinarse dentro de la voluntad de simplificar la gestión del Impuesto y de conseguir una mejor determinación de la auténtica capacidad económica individual susceptible de gravamen.

(10) Al respecto, además de seguir el razonamiento ya manifestado en algunas sentencias anteriores de otros Tribunales (como las SSTSJ de Madrid 223/2014, de 13 de febrero de 2014; 106/2015, de 5 de febrero de 2015; o 131/2017, de 23 de febrero de 2017), el TS se pronunció en un sentido similar al del TEAC en su Resolución de 11 de junio de 2015, al señalar que «la Ley vincula a la propia persona del causante y a las exigencias derivadas de la atención de sus necesidades de todo tipo la existencia, salvo prueba en contrario, de un ajuar de bienes muebles de valor proporcionado al valor económico global atribuible al conjunto del resto de su patrimonio, sin establecer diferenciación o discriminación alguna por razones de la concreta naturaleza de los bienes y derechos en que se materialice en cada caso dicho patrimonio restante».

De este modo, con el fin de determinar qué elementos o bienes deben entenderse incluidos dentro del concepto de ajuar doméstico a efectos de la presunción que establece el art. 15 de la LISD, el TS considera ahora que, también a efectos del Impuesto, «el ajuar doméstico sólo comprende una determinada clase de bienes y no un porcentaje de todos los que integran la herencia», ya que, «de haber querido la ley establecer una presunción *iuris et de iure* [es decir, queriendo que el ajuar doméstico a efectos del ISD fuera en todo caso el 3% del caudal relicto], 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» (11).

Asimismo, resalta la potencial quiebra de los principios de capacidad económica e igualdad tributaria que entrañaría el hecho de que fuera en todo caso el 3% de la masa hereditaria, por cuanto, resultaría indiferente «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» (lo que, además, influiría en la cuota «dada la progresividad del impuesto (artículo 21 y concordantes LISD)»).

Por ello, entiende el TS que la LISD, aun pudiendo hacerlo, no contiene una regulación propia del concepto de ajuar doméstico, sino que lo que establece el art. 15 de la LISD es una simple valoración presuntiva del que en principio se encuentra comprendido en la masa hereditaria, cuantía que únicamente procederá ante la falta de acreditación en contra (ya sea de su inexistencia o de un menor valor).

Así pues, hasta este punto, procede destacar el acierto del TS al distinguir el concepto de ajuar doméstico del ISD de la fórmula de cálculo para la presunción de su valoración *iuris tantum*, pues esta última, lejos de integrar su definición, se limita a establecer un método predeterminado y objetivo para simplificar su cuantificación (destruible, en todo caso, mediante prueba en contrario).

Sin embargo, lo que resulta más polémico es el concepto que, según su posicionamiento actual, debe tener el ajuar doméstico a efectos del Impuesto, al considerar que, en tanto que la normativa del ISD no aporta una definición específica, debe considerarse que «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 1.321 del Código Civil, en relación con el artículo 4, Cuatro de la LIP, interpre-

(11) En este sentido, como establece, «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». Y todo ello sin olvidar que, si el ajuar fuera el resultado de aplicar una fórmula proporcional a la totalidad de la masa hereditaria, carecería de sentido la necesidad contemplada en el art. 34 del RISD de adicionarlo de oficio en el inventario de los bienes relictos del causante en caso de que no estuviera incluido, «puesto que el inventario no es otra cosa que una relación ordenada de bienes y derechos con miras, generalmente, a su identificación y avalúo».

tados ambos en relación con sus preceptos concordantes, conforme a la realidad social, en un sentido actual».

Así, ha hecho referencia en este sentido a la STS 2348/1995, 26 de abril de 1995 (Rec. núm. 5581/1993), la cual, relativa a la regulación inicial del Impuesto excepcional y transitorio sobre el patrimonio neto de las personas físicas (que, como se apuntaba, tampoco contenía una definición del ajuar doméstico e incluía una fórmula automatizada para su valoración), consideró que no era necesario que, a nivel tributario, se determinara, en tanto que se trataba de un término «de suficiente abolengo en nuestras leyes, donde junto al “axovar” o “ajuar” como conjunto de bienes, ropas, muebles o enseres que la mujer aportaba al matrimonio al margen de la dote, surge la noción que contiene el párrafo primero del art. 1.449 de la Ley de Enjuiciamiento civil al referirse a determinados bienes inembargables y que viene a coincidir con la definición que de ajuar da el Diccionario de la Real Academia Española, cuando dice que es el “Conjunto de muebles, enseres y ropas de uso común en la casa”, concepto que, desde una perspectiva más actual, amplía la Ley 50/1977 a las joyas, obras de arte, automóviles o embarcaciones, eso sí, cuyo valor unitario no exceda de 250.000 pesetas». Además, como concretó, «los elementos patrimoniales que integran el ajuar doméstico, por su naturaleza o destino, no son susceptibles de producir rentas del trabajo, tampoco rentas del capital (...) ni menos rentas de actividades profesionales o empresariales», ya que «son bienes adscritos a la satisfacción de necesidades personales de quienes constituyen el núcleo doméstico, distintos de cualesquiera otros que generen las tres categorías de rentas antes citadas».

Por consiguiente, entiende hoy el TS que la normativa del ISD parte de una noción jurídica preexistente del ajuar doméstico basada en la regulación civil y la actual regulación del IP, precisando que, por ello, sólo incluye los bienes muebles corporales que componen o dan servicio a la vivienda familiar del causante o están afectos a su uso personal (ya sea con las funciones esenciales de la vida o con el desarrollo de la personalidad).

Sin embargo, resalta que quedan excluidos aquellos bienes que, pudiendo encajar en la mencionada definición, poseen un elevado o extraordinario valor material (lo que se considera implícito en determinados tipos de bienes –como las joyas, pieles de carácter suntuario, vehículos, embarcaciones y aeronaves, objetos de arte y antigüedades–), así como «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» (ya que «ninguna vinculación podrían tener, como cosas u objetos materiales, con las funciones esenciales de la vida o con el desarrollo de la personalidad»).

De todos modos, como advierte, la determinación de su concreta composición deberá «atender a la realidad social del tiempo en que han de aplicarse las normas pertinentes (artículo 3 CC), pues tal perspectiva, dado el carácter dinámico y evolutivo de los usos sociales, podría incluir o excluir de su ámbito determinados bienes».

No obstante, procede recordar en este punto que, a diferencia de lo que ocurría con la regulación del Impuesto excepcional y transitorio sobre el patrimonio neto de las personas físicas a la que hacía referencia la STS 2348/1995, hoy sí que se encuentra

en el ámbito tributario, concretamente en la esfera del IP, una definición de lo que debe entenderse por ajuar doméstico, motivo por el cual resultan innecesarias las referencias al Derecho civil. Y ya no sólo por la configuración propia y autónoma que, respecto de determinadas instituciones, puede establecer el Derecho tributario e incluso la normativa de un impuesto concreto, sino también porque, como recuerda el voto particular realizado por los Magistrados D. José Díaz Delgado, D. José Antonio Montero Fernández y D. Isaac Merino Jara a las mencionadas SSTs, el Derecho civil sólo resulta aplicable en el ámbito tributario con carácter supletorio (art. 7.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria -LGT-) (12).

Asimismo, no cabe ninguna duda acerca de la vinculación entre la normativa del IP y la del ISD, por cuanto, como señala la Exposición de motivos de la propia LISD, con la misma se procuró «la armonía con los demás tributos que integran la imposición directa, especialmente con el Impuesto sobre el Patrimonio al que la Ley se remite en materias como la de presunciones de titularidad, deudas del causante y fijación del valor del ajuar doméstico» (ya que originariamente el art. 15 se remitía a las reglas del Impuesto sobre el Patrimonio para su valoración).

Pero es que, además, fue la de la propia LIP la que, junto a la aportación de la definición del ajuar doméstico, introdujo la modificación del mencionado art. 15 de la LISD incorporando la regla del 3% de la masa hereditaria (previéndolo, concretamente, en su disposición adicional tercera), lo que justificó en la dificultad de su determinación y se incardinaba en la voluntad de «diseñar reglas de valoración eficaces y sencillas» que expresaba su Exposición de motivos.

Por ello, como también pone de manifiesto el voto particular a la STS 499/2020, es evidente que la LIP y la LISD «no pueden más que referirse a un único concepto de ajuar doméstico, pues llevaría al absurdo considerar que el mismo concepto empleado en la normativa que se modifica responda a realidades diferentes». Y todo ello, sin olvidar el carácter complementario de ambos tributos, los cuales, junto a su coordinación con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), posibilitan, entre otros medios, el control sobre las transmisiones patrimoniales (13).

Además, la propia DGT se ha acogido a la modificación de la LISD por parte de la LIP para entender que, «de esta forma, se trasladó al ámbito del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones un concepto del ajuar doméstico que queda exento en el Impuesto

(12) Además, añade el mencionado voto particular que el art. 1.321 del CC, al proceder su redacción de la Ley 11/1981, de 13 de mayo, de modificación del Código Civil en materia de filiación, patria potestad y régimen económico del matrimonio, «no pretende delimitar conceptualmente el término de ajuar doméstico, sino que regula su proyección sobre el régimen económico del matrimonio, esto es, no regula el ajuar doméstico conceptualmente de forma unívoca e independiente y con sustantividad propia en el ámbito civil, sino que se regula en relación con el ajuar de la vivienda habitual común de los esposos en atención al régimen económico del matrimonio». Por ello, reitera como válidas las consideraciones de la STS 7122/2012, 26 de octubre de 2012 (Rec. núm. 6745/2009), al señalar que, «estando regulado con suficiencia el concepto ajuar doméstico y su valoración por la normativa del Impuesto [haciendo referencia al ISD] no cabe acudir al Código Civil».

(13) Destacando tal extremo, véase Ribes (2017: 176).

sobre el Patrimonio por el artículo 4 de su Ley reguladora» (14), cuya identidad de concepto entre ambas normativas también ha sido reconocida por el TEAC de forma reiterada (15).

De todos modos, cierto es que, en realidad, el concepto definido por la LIP no sólo no es incompatible con el que se desarrolla a nivel civil, sino que lo integra y lo amplía, por lo que la discusión aquí abordada carece de trascendencia práctica al reconocer la propia STS 499/2020 que la normativa del IP «sí define, de un modo concordante [con la regulación civil], qué es el ajuar doméstico».

No obstante, la determinación del concepto de ajuar doméstico a efectos del ISD haciendo referencia a la normativa civil no es el único aspecto cuestionable que establece el nuevo posicionamiento del TS, sino que la mayor polémica se genera al utilizarlo para modificar el tenor literal de las disposiciones que regulan el cálculo de la presunción de su valoración. Así, en lugar de acudir al mismo a efectos de determinar la destrucción, mediante las pruebas aportadas, de la presunción de su valor o de su propia existencia, prosigue la STS 499/2020 señalando que no es correcta «la idea de que el tres por ciento del caudal relicto que, como presunción legal, establece el artículo 15 de la Ley del Impuesto de Sucesiones y Donaciones, comprende la totalidad de los bienes de la herencia, (...) sino sólo aquéllos que, conforme a la norma civil y fiscal, sean propiamente ajuar» (con la consiguiente exclusión de todos los demás).

Y a tal efecto razona que «no parece que la voluntad de la ley sea la de incluir tales bienes [refiriéndose a las acciones de una sociedad mercantil que realiza una actividad económica inmobiliaria] 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».

Sin embargo, es posible cuestionar procedencia de tales consideraciones, resaltando, en primer lugar, que la adición de los elementos que, en su caso, conformen el ajuar doméstico no deberá ser del 3% de su importe, sino del 100% de su valor (por lo que éste será el que deberá tenerse en cuenta a la hora de considerar probado su menor importe respecto del resultante de su cálculo presuntivo). Asimismo, cabe recordar que la regla de cuantificación del 3% respecto de la integridad del caudal relicto únicamente se incorporó a efectos de simplificar su cuantificación (y no para establecer la exención del 97% de su valor), de modo que, al ser este porcentaje una mera estimación objetiva de su valoración presuntiva, es posible acreditar en todo caso que el importe total de los bienes que realmente lo conforman resulta inferior (respetándose así el carácter

(14) Entre este sentido, véase la Contestación a la Consulta Tributaria Vinculante de la DGT V0832-17, de 4 de abril de 2017.

(15) Al respecto, entre otras, véanse las Resoluciones de 6 de octubre de 1994; de 26 de julio y 17 de diciembre de 1995; de 11 de febrero y 23 de julio de 1998; de 4 de julio de 2001; y de 21 de enero, 26 de mayo y 23 de junio de 2004.

voluntario por parte del contribuyente que, conforme al art. 50.3 de la LGT, siempre deberá tener este método de estimación).

No obstante, modificando *de facto* los arts. 15 de la LISD y 34.2 del RISD (16), concluye el TS que, con base en el concepto fijado, el contribuyente puede hacer uso de los medios de prueba admitidos en Derecho para probar, además de su inexistencia o de su menor valor, que «determinados bienes, por no formar parte del ajuar doméstico, no son susceptibles de inclusión en el ámbito del 3 por 100» (17).

Por consiguiente, parece que la tradicional doble presunción implícita en la regulación del ISD respecto a la tributación del ajuar doméstico (la de su propia existencia y la de su valoración mínima) (18) se ha convertido hoy en triple, añadiéndose la de que todos los bienes de la masa hereditaria deben formar parte de la base de cálculo de su valor presuntivo.

Pero, además, y a pesar de que es el art. 34 del RISD el que concreta qué partidas no deben considerarse a la hora de realizar el cálculo automático de dicho valor, la propia STS 499/2020 limita esta última presunción, excluyendo a determinados bienes, sin necesidad de aportar ninguna prueba, bajo la premisa de «no guardar relación alguna» con el ajuar doméstico y quedar fuera de su concepto jurídico-fiscal (concretamente, por lo que respecta al «dinero, títulos, activos inmobiliarios u otros bienes incorporales»).

Así pues, conforme a la nueva doctrina del TS, cuando un caudal relicto se encuentre exclusivamente conformado por tales bienes excluidos, no será necesaria actuación probatoria alguna por parte del contribuyente para impedir cualquier gravamen en concepto de ajuar, enervando también de este modo la obligación establecida por el art. 34.1 del RISD relativa a su adición de oficio para determinar la base imponible de cada causahabiente si no se hubiera incluido en el inventario de los bienes relictos del causante y no se hubiera acreditado su inexistencia.

Y todo ello sin olvidar que, como se señalaba, al entender que el contribuyente puede 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», el TS establece *de facto* la exención del 97% de su valor presente las adquisiciones *mortis causa*, por cuanto el 3% mencionado no hace

(16) En relación con el art. 15 de la LISD, así se hace constar también en el mencionado voto particular, señalando que se han «desactivando absolutamente las presunciones recogidas en su texto, despojándole de contenido material alguno y haciéndolo inaplicable en la práctica».

(17) De hecho, con anterioridad a tales afirmaciones, la propia STS 499/2020 reconoce que la LISD «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», por lo que no cabe duda de que el nuevo posicionamiento contraviene lo establecido por la normativa del Impuesto.

(18) A modo de ejemplo, así lo destacaba Tovillas (2008: 25).

referencia al importe de los bienes que pudieran incluirlo (como los bienes inmuebles, a los que excluye expresamente), sino de los que, en efecto, siendo bienes muebles corporales, «forman parte» del mismo (19).

De este modo, además de vulnerar la reserva de ley en materia tributaria al respecto (20), el TS altera también el art. 9.a) de la LISD, cuyo tenor literal señala que, en tales transmisiones, constituye la base imponible del Impuesto «el valor neto de la adquisición individual de cada causahabiente (que, conforme a los arts. 15 de la LISD y 23 del RISD, incluye el correspondiente ajuar doméstico), entendiéndose como tal el valor real de los bienes y derechos minorado por las cargas y deudas que fueren deducibles». Y es que, al menos hasta ahora, era la totalidad del valor del ajuar doméstico el que, en su caso, se debía someter a imposición, motivo por el cual la regla de su valoración presuntiva se aplicaba sobre el 3% de la totalidad del caudal relicto y no únicamente de los bienes que lo podían conformar (pudiendo destruirse la presunción de su valoración mínima resultante acreditando el importe real del 100% de los elementos que, en efecto, lo constituían).

3. LA COMPATIBILIDAD DEL NUEVO POSICIONAMIENTO CON LOS PRINCIPIOS DE JUSTICIA TRIBUTARIA

Como apuntó Pita (1998: 122), la tradicional doble presunción que la regulación del ISD atribuye al ajuar doméstico (la de su existencia y la de su valoración mínima) podría llegar a someter a gravamen una capacidad económica inexistente (vulnerando, en consecuencia, los principios de justicia tributaria contenidos en el art. 31 de la CE), lo que algunos autores justificaron con base en razones antidefraudatorias y de practicabilidad por parte de la Administración (tanto por lo que respecta la dificultad de conocer su existencia y valoración exacta como por lo que hace referencia a su control) (21).

(19) Al respecto, procede destacar que limitar la base de cálculo del 3% a aquellos bienes de la herencia que por su naturaleza, como los inmuebles, pudieran llevar incorporada la transmisión del ajuar doméstico (excluyendo al resto de bienes de la masa hereditaria) ha sido la conclusión defendida por algunos Tribunales (véase, a modo de ejemplo, la STSJ Madrid 1816/2002, de 18 de julio de 2002), de la misma forma que algunos han llegado a limitar la base de cálculo al valor de la vivienda habitual del causante, incluso en el caso de que fuera de alquiler (véase en este extremo la STSJ de Cataluña 13254/2008, de 28 de noviembre de 2008).

(20) En este punto, recuérdese que, conforme al art. 133.3 de la CE, el art. 8.d) de la LGT establece que deberá regularse en todo caso por ley «el establecimiento, modificación, supresión y prórroga de las exenciones, reducciones, bonificaciones, deducciones y demás beneficios o incentivos fiscales».

(21) Así, en palabras Herrera, «estamos ante una norma de simplificación basada en consideraciones antidefraudatorias y de practicabilidad que restringe el derecho a contribuir con arreglo a la capacidad económica efectiva», ya que «el legislador tiene en cuenta la normal existencia de un cierto ajuar doméstico, difícil de inventariar y de imposible control por la Administración, y pretende someterlo a gravamen mediante un criterio de cuantificación a tanto alzado» (Herrera, 1998: 253).

No obstante, cierto es que, en términos de justicia tributaria, la regulación actual que opera en el territorio común ha mejorado sustancialmente respecto de la establecida por el art. 24.2 del Decreto 1018/1967, de 6 de abril, por el que se aprobó el Texto Refundido de la Ley y Tarifas de los Impuestos Generales sobre las Sucesiones y sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, la cual únicamente señalaba que el ajuar doméstico debía fijarse de oficio en un 3% del importe del caudal relicto, salvo que los interesados hubieren asignado a dicho concepto una valoración superior y sin perjuicio de la comprobación administrativa. Por consiguiente, a diferencia de la regulación vigente, no se permitía la acreditación ni de un menor valor ni de su propia inexistencia.

Por ello, al configurarse hoy las mencionadas presunciones de forma *iuris tantum*, queda garantizado el respeto de la capacidad económica de los contribuyentes, por quedar el gravamen limitado a cuando haya, en efecto, una manifestación de riqueza imponible (en tanto que puede probarse su inexistencia) y permitirse que la cuantía sometida a imposición sea la real (al prevalecer la acreditación de su menor valoración).

Sin embargo, cierto es que la dificultad (a menudo traducida en imposibilidad) de probar ambos extremos son los que siguen permitiendo cuestionar su íntegro respeto, complejidad que no sólo radica en determinar los elementos susceptibles de ser abarcados por el concepto de ajuar doméstico, sino también en la disparidad de criterios de los órganos administrativos, económico-administrativos y judiciales a la hora de valorar las pruebas aportadas (especialmente por lo que respecta a su inexistencia).

Así, a modo de ejemplo de la heterogeneidad de opiniones que puede seguir incluso un mismo órgano judicial, puede destacarse el caso del TSJ de Madrid, el cual, mientras que en una sentencia consideró probada la inexistencia del ajuar doméstico por el hecho de que el único elemento de la masa hereditaria era una cuenta corriente (entendiendo que su inclusión está dirigida a aquellos bienes de la herencia que, por su naturaleza, como los inmuebles, pudieran llevar incorporada su transmisión) (22), sostuvo en otra que, por el «mero hecho de que la causante viviera en una residencia de ancianos y no tuviera más bienes que un dinero depositado en el banco, sin que tuviera bienes inmuebles, no es posible deducir, sin más, que no tenía ajuar doméstico» (23).

Pero, además, incluso limitándonos a los órganos que aceptan el no gravamen de los enseres necesarios para la vida de valor residual, presentes en todo caso, respecto de causantes que residían en una residencia geriátrica, y a los que ha admitido la acreditación de su inexistencia, este complejo y divergente escenario también se puede constatar tanto en los propios medios de prueba que se han considerado válidos y suficientes como en los aspectos a los que han hecho referencia, encontrándose algunos basados únicamente en demostrar que el difunto había residido en un hotel los ocho años anteriores a su fallecimiento y en una residencia los últimos meses, junto con la

(22) STSJ Madrid 1816/2002, de 18 de julio de 2002.

(23) En este caso, alegó que el ajuar no se hace depender de la titularidad de bienes inmuebles urbanos, ya que una persona puede carecer de ellos y vivir en una residencia y tener, en cambio, las ropas y enseres de uso cotidiano que lo conforman (STSJ Madrid 475/2016, de 5 de mayo de 2016).

alegación de que no estaba acreditado que fuera titular de ningún inmueble (24); otros basados en la prueba testifical de las donatarias a las que el causante había regalado el ajuar doméstico (o, al menos, de una buena parte) en el momento de trasladarse a una residencia de ancianos (25); otros consistentes en un informe emitido por la representante de la residencia en la que el causante habitaba en el que constaba que no poseía ningún bien mueble ni ropas de uso común de la casa, sino que eran suministradas por la residencia, junto a la ausencia de bienes inmuebles en el caudal relicto (26); u otros en los que, mediante escritura pública, se acreditaba la transmisión de la vivienda habitual con los pertinentes muebles diez años antes del fallecimiento del causante, por haber pasado a residir en un residencia, y sin haberse reservado derecho alguno sobre la misma (27).

Y en este punto, considerando el reciente posicionamiento del TS, cierto es que, por lo que respecta a las herencias exclusivamente formadas por dinero, títulos, activos inmobiliarios u otros bienes incorporales, queda eliminada la dificultad de probar su inexistencia al dejar de ser necesario, de la misma forma que se zanja la idea defendida anteriormente por el propio TS de que el «conjunto de ropas, muebles, enseres, utensilios, etc. necesarios para la vida humana existe en todo caso» y resulta susceptible de imposición (28). Así pues, el Alto Tribunal parece unificar el posicionamiento defendido ya por algunos órganos judiciales de que los elementos propios para la vida de valor residual, como la ropa de uso común o elementos de aseo, no pueden conllevar la inclusión automática del ajuar doméstico, liberando también de la necesidad de prueba la inexistencia de tales extremos (29).

Y en la misma línea, respecto a supuestos puntuales, también parece corregirse la polémica en términos de capacidad económica e igualdad tributaria que podía plantearse respecto a los legatarios [en tanto que, como se señalaba, a ellos se les excluye de toda adición en concepto de ajuar doméstico (30)], concretamente en el caso de que

(24) STSJ de Galicia 394/2012, de 4 de junio de 2012.

(25) STJS de Castilla y León 305/2001, de 30 de junio de 2001.

(26) STSJ Cataluña 268/2001, de 27 de marzo de 2001.

(27) STSJ de Cantabria 1106/2017, de 28 de junio de 2017.

(28) Al respecto, así lo señaló la STS 2348/1995, de 26 de abril de 1995, concluyendo que, incluso en el supuesto del «anciano residente en un hotel o un centro de acogimiento, hay ajuar doméstico constituido por ropas, enseres, utensilios y otros bienes de su uso cotidiano». Asimismo, este criterio no sólo ha sido seguido por el TEAC (en Resoluciones como las de 26 de mayo y 23 de junio de 2004) o la propia DGT (en Contestaciones a Consultas Tributarias Vinculantes como la V0512-06, de 28 de marzo de 2006), sino también, como se señalaba, por algunos órganos judiciales (como demuestra la STSJ de Madrid 223/2014, de 13 de febrero de 2014).

(29) Así viene a corroborarse también en el mencionado voto particular a la STS 499/2020, al señalar que «ciertamente toda persona, por propia exigencia natural, posee efectos personales, por lo que la referencia legal a la inexistencia de ajuar doméstico debe entenderse que no comprende aquellos bienes personales de valor residual». A modo de ejemplo, así lo defendían ya sentencias como la STSJ de Galicia 394/2012, de 4 de junio, al destacar que algunos elementos propios para la vida de valor económico residual, como la ropa de uso común o elementos de aseo, no conllevan la aplicación del tres por ciento del caudal relicto en concepto de ajuar doméstico y quedan fuera de la obligación de probar su inexistencia.

(30) En relación con la no imputación del ajuar doméstico en las adquisiciones de los legata-

todos los bienes susceptibles de integrarlo o incluirlo fueran otorgados a estos últimos (31).

Pero, además, al establecer que sólo pueden integrar la base de cálculo para su valoración presuntiva los bienes que, en efecto, conformen el ajuar, resulta evidente que el importe resultante de aplicar el 3% nunca podrá dar como resultado un mayor valor del que es real, de modo que queda también eliminada la posibilidad de destruir la presunción de su valoración mínima ante la nueva exención del 97% de su importe.

De todos modos, cierto es que las herencias exclusivamente formadas por dinero, títulos, activos inmobiliarios u otros bienes incorporeales no responden a la totalidad de casos, si bien, al haberse reducido considerablemente la base de cálculo de su valor presuntivo, no cabe duda de que, cuando no se consiga probar la inexistencia de ajuar, los contribuyentes acabarán soportando un gravamen menor.

No obstante, considerando su actual escasa cuantía en términos de manifestación de riqueza imponible (y más teniendo en cuenta que, junto al ajuar de la vivienda habitual de los esposos, se excluyen los bienes de valor residual y aquellos especial valor), cada vez son más las voces que, con base los principios de justicia tributaria, vienen defendiendo la conveniencia de acabar con su tributación, y es que resulta, cuanto menos, incoherente que se haya reputado irrelevante a efectos de gravar el patrimonio de una persona (optado por su exención en el IP), pero se mantenga la imposición de su adquisición *mortis causa* por «un impuesto cuyo gravamen pivota en el valor real de una adquisición patrimonial» (y más sin exigirse a los legatarios a pesar de que, igual que los donatarios, reciban elementos que lo puedan incluir) (32). Asimismo, como destaca Ribes (2017: 180-181), cierto es que, «desde que se sustrajo del mismo la vivienda habitual, se ha vaciado de contenido», debiendo también resaltarse, como señala De Albert

rios, y reiterando que, 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 corresponda como heredero», véanse, entre muchas otras, las Contestaciones a las Consultas Tributarias Vinculantes de la DGT V2582-06, de 26 de diciembre de 2006 o V2255-11, de 26 de septiembre de 2011.

(31) Al respecto, puede reiterarse el ejemplo citado por Menéndez (1988: 206-207) al hacer referencia a una adquisición *mortis causa* en la que el heredero recibiera un conjunto de acciones valoradas en 1.500.000 pesetas y el legatario siete fincas rústicas y una urbana valoradas en 5.000.000 de pesetas. Así, conforme a la nueva doctrina, no procedería la adición de cuantía alguna en concepto de ajuar doméstico en ninguno de los dos casos, y sin necesidad prueba alguna por parte del heredero.

(32) En concreto, así lo ponen de manifiesto Barberán, López y Melguizo (2010: 20), tras señalar que «en las actuales sociedades de consumo los bienes que conforman el ajuar carecen normalmente de valor económico, predominando el sentimental, por lo que carece de justificación hacerlo tributar», y es que, «de hecho, en la mayoría de las situaciones, es más un incremento de patrimonio presunto o ficticio que un aumento de riqueza real». Y en la misma línea lo destaca también la Fundación Impuestos y Competitividad (2015: 253), señalando que «en las actuales sociedades de consumo los bienes que conforman el ajuar doméstico carecen normalmente de valor económico o en muchos casos éste es muy inferior al que históricamente se ha atribuido, dándose de hecho en la mayoría de las situaciones más un incremento de patrimonio presunto o ficticio que un aumento de riqueza real y provocando con ello que se someta a gravamen una capacidad económica inexistente».

(2014: 38), que, aparte de tratarse de un concepto indeterminado y arcaico, su gravamen no existe en el resto de modelos europeos (33).

Y todo ello sin olvidar que, como se indicaba, ya se ha procedido a eliminar su gravamen en todos los territorios forales, junto con el hecho de que así lo aconsejan las consecuencias derivadas de la nueva doctrina del TS que se detallan a continuación.

4. EL INCREMENTO DE LA PRESIÓN FISCAL INDIRECTA Y DE LA INSEGURIDAD JURÍDICA A LOS OBLIGADOS TRIBUTARIOS

Como se señalaba, a consecuencia del actual posicionamiento del TS, parece que las obligaciones de prueba de los obligados tributarios se han visto incrementadas, por cuanto la tradicional doble presunción *iuris tantum* relativa al ajuar doméstico (la de su existencia y la de su valoración mínima) se ha convertido en triple (añadiéndose la de que, en el cálculo de su valoración presuntiva, deben integrarse todos los bienes que conforman el caudal relicto o la masa hereditaria, a no ser que se pruebe cuáles no pueden quedar incluidos en el concepto de ajuar).

Sin embargo, respecto a la relativa a su inexistencia y a esta última, cierto es que el TS ha liberado de prueba a las herencias exclusivamente formadas por dinero, títulos como acciones y participaciones sociales, activos inmobiliarios u otros bienes incorporeales, del mismo modo que parece haber quedado sin sentido la relativa a su mínima valoración (por cuanto, al establecer que en la base de cálculo de su valor presuntivo únicamente deben integrarse los bienes que conforman el ajuar doméstico, lo que se grava, *de facto*, es sólo el 3% de su importe).

De todos modos, tanto por lo que respecta a la prueba de su inexistencia en el resto de casos como a la nueva presunción, procede lamentar que aquello en lo que las nuevas sentencias hubieran podido suponer un avance (concretar qué elementos conforman el ajuar doméstico a efectos del ISD, tanto con el fin de acabar con la inseguridad jurídica al respecto como de liberar al resto de la necesidad de prueba) no haya sido abordado, ya que únicamente han fijado un concepto amplio, heterogéneo y genérico de dicha categoría que, además, deberá interpretarse de forma evolutiva acorde con la realidad de cada momento (34).

Y es que procede recordar que fue precisamente la dificultad en su determinación la que llevó a introducir la fórmula de su cálculo automático con base en la totalidad del caudal relicto (35), así como la obligación de su adición de oficio y sin necesidad de prue-

(33) Asimismo, defendiendo la conveniencia de acabar definitivamente con la tributación del ajuar doméstico en el ISD, véase Merino (2001) y Pérez-Fadón (2017).

(34) Al respecto, como consta expresamente en la STS 499/2020, los concretos elementos que conforman el ajuar no pueden ser objeto de «una delimitación taxativa y absolutamente precisa», y es que el carácter dinámico y evolutivo de los usos sociales y la realidad social del tiempo en que han de aplicarse las normas pertinentes, conforme al art. 3 del CC, puede llevar a «incluir o excluir de su ámbito determinados bienes».

(35) De hecho, así lo reconoció expresamente la STS 2348/1995, de 26 de abril de 1995, al señalar que su cálculo automatizado se incorporó justamente para «soslayar la prolijidad y dificultad

ba administrativa alguna para determinar la base imponible de cada causahabiente (siempre que no se hubiera incluido en el inventario de los bienes relictos del causante y no se hubiera acreditado su inexistencia).

Sin embargo, a raíz del nuevo posicionamiento, estas normas destinadas a simplificar la cuantificación del Impuesto han quedado sin efecto, debiendo integrarse en la base de cálculo sólo los bienes que forman parte del ajuar doméstico y quedando enervada su adición automática cuando la herencia se encuentre exclusivamente formada por dinero, títulos como acciones y participaciones sociales, activos inmobiliarios u otros bienes incorporales.

Pero, además, junto a la dificultad de su prueba y valoración, hoy los contribuyentes también deben decidir qué elementos de la masa hereditaria requerirán la acreditación de su no pertinencia al ajuar, por cuanto, a pesar de que la STS 499/2020 ha añadido que, respecto a la base de cálculo de la presunción de su valoración, «no está necesitada de prueba la calificación de los bienes por razón de su naturaleza, que la Administración debe excluir», sólo ha especificado que, a tal efecto, quedan fuera del concepto jurídico-fiscal de ajuar doméstico el dinero, los títulos como acciones y participaciones sociales y los activos inmobiliarios u otros bienes incorporales.

De este modo, lejos de simplificar la gestión del Impuesto, el nuevo posicionamiento ha implicado un importante paso atrás, alterando el efecto las normas que justamente se habían creado para ello, incrementando la presión fiscal indirecta de los obligados tributarios (al aumentar sus obligaciones formales), acrecentando la inseguridad jurídica al respecto (al ampliar los aspectos que dependerán de la subjetividad de los órganos administrativos, económico-administrativos y judiciales) y manteniendo las controversias que pueden plantearse con su larga y costosa resolución.

5. EL AUMENTO DE LA ACTIVIDAD DE LOS ÓRGANOS ADMINISTRATIVOS, ECONÓMICO-ADMINISTRATIVOS Y JUDICIALES

Por su parte, la siguiente de las incuestionables consecuencias del nuevo posicionamiento del TS ha sido la posibilidad de revisar las liquidaciones y autoliquidaciones dictadas con anterioridad con base en el mismo, ya que, como se desprende de reiterada doctrina del TC, siempre que los cambios jurisprudenciales sean razonables, razonados, con vocación de futuro y generalidad, podrán desplegar efectos retroactivos respecto a los hechos y circunstancias acaecidos en el pasado (36). De este modo, como concluyó la STC 7/2015, de 22 de enero, cualquier órgano judicial «habrá de aplicar el nuevo criterio jurisprudencial a todo supuesto o situación jurídica que tenga ante sí para resolver, con independencia del momento temporal en que se interpuso el recurso».

(tanto para la Administración como para el sujeto pasivo) de valorar individualizadamente cada uno de esos bienes que integran el ajuar».

(36) En relación con los requisitos exigidos por el TC para la viabilidad de los cambios jurisprudenciales, véanse, por todas, las SSTC 176/2000, de 26 de junio; 76/2005, de 4 de abril y 7/2015, de 22 de enero.

Sin embargo, como contempló la misma STC 7/2015, cierto es que existe una excepción a dicho efecto retroactivo, y es que, a efectos de salvaguardar el derecho a la tutela judicial efectiva establecido por el art. 24 de la CE, los cambios jurisprudenciales no se podrán aplicar a las situaciones que ya gocen de la protección de la cosa juzgada (37).

Por consiguiente, y considerando que la modificación jurisprudencial del TS en relación con la tributación del ajuar doméstico en el ISD es en beneficio de los obligados tributarios, nada impedirá que, si el ISD hubiera sido autoliquidado (38), los obligados tributarios soliciten la rectificación de su autoliquidación con base en el art. 120.3 de la LGT, siempre y cuando, obviamente, no hubiera prescrito su derecho a solicitar la devolución de los ingresos indebidos (39).

Asimismo, si la liquidación hubiera sido girada por la Administración y se encontrara en plazo, los obligados tributarios podrán presentar el correspondiente recurso o reclamación económico-administrativa alegando el nuevo criterio (ya sea en sede económico-administrativa o judicial), sin olvidar que, si la Administración regulariza la situación de un obligado tributario mientras no prescriba su derecho a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, deberá hacerlo conforme al mismo.

Sin embargo, como señala el art. 221.3 de la LGT, si el acto de aplicación del ISD en virtud del cual se hubiera realizado el ingreso indebido hubiera adquirido firmeza, únicamente se podrá solicitar la devolución de los correspondientes ingresos indebidos instando o promoviendo la revisión del acto mediante el procedimiento de revisión de actos nulos de pleno derecho, de revocación, de rectificación de errores o mediante el recurso extraordinario de revisión, aunque, en tanto que la aplicación del nuevo criterio jurisprudencial no constituye un error material, de hecho o aritmético ni constituye ninguno de los supuestos que contempla el art. 244 de la LGT para la presentación del mencionado recurso (40), parece que, en estos casos, tanto el mismo como el procedimiento de rectificación de errores quedarían fuera de dicha posibilidad.

(37) En el mismo sentido lo establece el art. 213.3 de la LGT, al señalar que «cuando hayan sido confirmados por sentencia judicial firme, no serán revisables en ningún caso los actos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones ni las resoluciones de las reclamaciones económico-administrativas».

(38) En este punto, recuérdese que el régimen de autoliquidación del ISD con carácter obligatorio aún no se encuentra generalizado, decisión que, conforme al art. 48.2 de la Ley 22/2009, corresponde implantar al Estado «conforme cada Administración autonómica vaya estableciendo un servicio de asistencia al contribuyente para cumplimentar la autoliquidación del impuesto».

(39) Así, como ha precisado la jurisprudencia, los «intereses legítimos» cuyo perjuicio sirve de base para la rectificación de las autoliquidaciones se entenderán afectados cuando la declaración pretendida suponga para el interesado una utilidad o beneficio aunque sea instrumental o de efecto indirecto, lo cual, en tanto que se solicita la aplicación de una forma de tributación más beneficiosa, procederá en este caso. En este sentido, véanse las SSTC 62/1983, de 11 de julio; 257/1988, de 22 de diciembre; o 97/1997, de 19 de mayo; y las SSTS de 8 de julio 1986 o de 31 de mayo 1990.

(40) En concreto, las causas previstas para la presentación del recurso extraordinario de revisión son: que aparezcan documentos de valor esencial para la decisión del asunto que fueran posteriores al acto o resolución recurridos o de imposible aportación al tiempo de dictarse los mismos y que evidencien el error cometido; que al dictar el acto o la resolución hayan influido esencialmente documentos o testimonios declarados falsos por sentencia judicial firme anterior o posterior a

Pero, además, el cambio de jurisprudencia no constituirá un motivo para poder acudir al procedimiento para declarar la nulidad de pleno derecho del pertinente acto [ya que no resulta subsumible en ninguno de los motivos que contempla el art. 217 de la LGT (41)], y, aunque podría haber razones para considerar que dicho cambio podría incardinarse en una de las causas que prevé el art. 219 de la LGT para que la Administración, dentro de los 4 años siguientes a su adopción, proceda a su revocación en beneficio de los interesados [concretamente, cuando circunstancias sobrevenidas que afecten a una situación jurídica particular pongan de manifiesto la improcedencia del acto dictado (42)], no parece adecuada dicha práctica con base en garantizar el principio de igualdad (43).

6. LA AMPLIACIÓN DE LA COMPLEJIDAD EN LA GESTIÓN DEL IMPUESTO

Como ha quedado puesto de manifiesto, la nueva doctrina del TS ha comportado el aumento de las cargas formales y de la inseguridad jurídica de los obligados tributarios, alterando al mismo tiempo la normativa creada para simplificar el gravamen del ajuar doméstico. Asimismo, ha abierto la puerta al incremento de la ya saturada situación de

aquella resolución; o que el acto o la resolución se hubiese dictado como consecuencia de prevaricación, cohecho, violencia, maquinación fraudulenta u otra conducta punible y se haya declarado así en virtud de sentencia judicial firme.

(41) A tal efecto, las causas señaladas son que los actos lesionen los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional; que hayan sido dictados por órgano manifiestamente incompetente por razón de la materia o del territorio; que tengan un contenido imposible; que sean constitutivos de infracción penal o se dicten como consecuencia de ésta; que hayan sido dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello o de las normas que contienen las reglas esenciales para la formación de la voluntad en los órganos colegiados; que sean actos expresos o presuntos contrarios al ordenamiento jurídico por los que se adquieren facultades o derechos cuando se carezca de los requisitos esenciales para su adquisición; o cuando concorra cualquier otro motivo establecido expresamente en una disposición de rango legal.

(42) Al respecto, así lo han puesto de manifiesto autores como García Novoa (2005: 51 y ss.), quien considera que también podría procederse a la misma por la aparición de una consulta vinculante de la propia Administración más favorable a los intereses del obligado tributario, o por la existencia de una doctrina reiterada del TEAC. Por su parte, la modificación jurisprudencial no sería subsumible dentro de las otras causas que prevé el art. 219 de la LGT (que los actos infrinjan manifiestamente la ley -lo que no ocurriría en este caso por cuanto simplemente se cambia la interpretación de la misma-, ni cuando se haya producido indefensión a los interesados en la tramitación del procedimiento de que se trate -lo que lógicamente tampoco se daría-).

(43) Al respecto, conforme al art. 213.2 de la LGT, las resoluciones firmes de los órganos económico-administrativos, así como los actos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones sobre los que hubiera recaído resolución económico-administrativa, no podrán ser objeto de revocación, por lo que sólo podrían revocarse aquellos actos que fueran firmes por no haber sido impugnados en plazo en vía económico-administrativa. Sin embargo, si así se permitiera, se atentaría claramente contra el principio igualdad (cuya observancia exigiría revocar todas las situaciones singulares idénticas y no beneficiar, justamente, a quienes no hubieran ejercido acción alguna en defensa de sus derechos), sin olvidar que también quedarían fuera las deudas derivadas de autoliquidaciones al no ser actos de la Administración.

la actividad administrativa, de los Tribunales Económico-Administrativos y de los órganos contencioso-administrativos, por lo que es evidente que también ha acrecentado, irremediablemente, la complejidad en la gestión del ISD.

Pero, además, procede destacar que el mantenimiento de la tributación del ajuar a nivel estatal también conlleva la falta de uniformidad al respecto a lo largo de todo territorio, incrementando la entidad de los conflictos que puede comportar la dificultad de discernir la normativa aplicable y su problemática inherente.

Así, para saber si procederá o no su gravamen, será necesario determinar si el pertinente rendimiento del ISD y demás competencias cedidas corresponden al Estado, a una CCAA de régimen común o a un territorio foral, lo cual no es tarea simple ni se regula por disposiciones exentas de polémica.

En concreto, en el caso del gravamen sobre las adquisiciones *mortis causa* y las cantidades percibidas por los beneficiarios de seguros sobre la vida, coinciden el art. 32 de la Ley 22/2009, el art. 25 del Concierto económico con el País Vasco y el art. 31 del Convenio económico con Navarra al señalar que se cederá el rendimiento del ISD a la pertinente CCAA o territorio foral si el causante hubiera tenido en su territorio la residencia habitual a la fecha del devengo, aunque, en el caso de las CCAA de régimen común, se limita a que los sujetos pasivos del tributo sean residentes en España.

No obstante, mientras que en el caso de Navarra y País Vasco se determinará que el causante residía de forma habitual en su territorio cuando hubiera permanecido en el mismo el mayor número de días del año inmediato anterior al día antes del devengo del Impuesto, contado de fecha a fecha (44), en las CCAA de régimen común deben tenerse en consideración los cinco años inmediatos anteriores (45).

De todos modos, respecto al plazo de las CCAA de régimen común, no será necesario que el causante hubiera pasado más de la mitad de los últimos cinco años en una para que ésta resulte competente, sino que será suficiente con que no haya otra CCAA en la que hubiera permanecido más tiempo (por lo que los días que el causante hubiera pasado en el extranjero no computarán) (46).

(44) Art. 43.Uno.Primer del Concierto económico con el País Vasco y art. 8.2.1^a.b) del Convenio económico con Navarra.

(45) Art. 28.1.1r.b) de la Ley 22/2009. En este caso, como ha destacado la DGT, la Ley 22/2009 ha optado por un plazo superior con el fin de evitar los cambios de residencia fraudulentos a los únicos efectos de conseguir una tributación menor (ya que la cesión del rendimiento del ISD también implica la aplicación de la normativa propia que hubiera aprobado la pertinente CCAA o territorio foral y, en algunos casos, puede resultar especialmente beneficiosa), es decir, que pretende impedir los cambios de residencia entre CCAA que, ausentes de vinculación con la nueva residencia formal, respondan únicamente a motivaciones fiscales. (En este sentido, véanse, entre otras, las Contestaciones a las Consultas Tributarias Vinculantes de la DGT V0256/2012, de 7 de febrero, y V1200/2012, de 31 de mayo).

(46) En este sentido, véase, entre otras, la Contestación a la Consulta Tributaria Vinculante de la DGT V0443-16, de 4 de febrero.

Y en cualquier caso, si la Administración tributaria consiguiera probar que los cambios de residencia hubieran tenido por objeto principal el logro de una menor tributación efectiva, no producirán efecto alguno (47).

Sin embargo, la determinación se complica cuando el causante hubiera residido tanto en territorio común como foral, de modo que, conforme al art. 25.Dos del Concierto económico, si hubiera pasado el mayor número de días de los cinco años mencionados en una CCAA de régimen común, pero hubiera permanecido en territorio vasco el mayor número de días del último año, también se cederá el rendimiento y la exacción del Impuesto a la correspondiente Diputación Foral, aunque resultarán de aplicación las normas del pertinente territorio común (a no ser que el contribuyente hubiera conservado la condición política de vasco con arreglo al art. 7º.2 del Estatuto de Autonomía).

Y, en principio, lo mismo procederá cuando hubiera pasado el mayor lapso de tiempo de los últimos cinco años en el territorio de Navarra (48), por lo que, aparte del interés de que el Convenio económico también adopte previsiones en esta línea, lo más conveniente sería unificar el plazo de cinco años con carácter general (ya sea para evitar cambios de residencia fraudulentos, para simplificar la gestión del impuesto o para conseguir un mayor respeto al principio de igualdad).

De todos modos, teniendo el causante su residencia en el extranjero, en el caso de Navarra también se cederá el rendimiento cuando conservara la condición política de navarro con arreglo al art. 5º de la Ley Orgánica de Reintegración y Amejoramiento del Régimen Foral de Navarra, lo mismo que ocurrirá en el País Vasco si los contribuyentes del ISD tuvieran la residencia en su territorio.

Y finalmente no hay que olvidar que, con independencia de la cesión del rendimiento del Impuesto conforme a los criterios expuestos, y sin perjuicio de que el Estado mantenga el resto de competencias, señala la disposición adicional segunda en la LISD que, en las transmisiones *mortis causa*, también resultará de aplicación la normativa de las CCAA de régimen común si el causante hubiera sido residente en un Estado miembro de la UE o del Espacio Económico Europeo (EEE) distinto de España (procediendo la normativa de la CCAA en la que se encontrara el mayor valor de los bienes y derechos del caudal relicto situados en España o, si no los hubiera y el sujeto pasivo residiera en España, la de la correspondiente CCAA), así como en el caso de que el causante hubiera sido residente en una CCAA, pero los contribuyentes residieran en un Estado miembro de la UE o del EEE distinto a España (caso en el que se aplicará pertinente la normativa autonómica) (49).

(47) Arts. 43.Siete del Concierto económico, 43.2 del Convenio económico y 28.4 de la Ley 22/2009.

(48) En concreto, así parece desprenderse de las SSTS 4662/2014, de 13 de noviembre (Rec. núm. 348/2013) y 5183/2014, de 17 de noviembre (Rec. núm. 273/2013), en las que se declara que, a los efectos del Concierto económico, en las relaciones entre los Territorios Históricos del País Vasco y la Comunidad Foral de Navarra, esta última debe considerarse “territorio común”.

(49) En concreto, tales previsiones se introdujeron en la LISD como consecuencia de la STJUE de 3 de septiembre de 2014 (asunto C-127/12), la cual declaró el incumplimiento de España del Derecho de la UE a la hora de fijar los puntos de conexión por la Ley 22/2009 (al establecer «diferencias [injustificadas y, por ende, discriminatorias] en el trato fiscal de las donaciones y las

No obstante, conviene resaltar la insuficiencia de tales previsiones introducidas para adaptar la regulación del Impuesto al Derecho de la UE, ya que, sin ir más lejos, aún resta pendiente la discriminación que reciben los sujetos que residen fuera de la UE y el EEE (punto en el que, como ocurre en el País Vasco, debería hacerse referencia al extranjero). Y es que, de conformidad con el art. 63 del TFUE, no sólo «quedan prohibidas todas las restricciones a los movimientos de capitales entre Estados miembros», sino también aquellas que puedan producirse «entre Estados miembros y terceros países», infracción que ya ha sido reconocida por el TS al admitir la responsabilidad patrimonial del Estado derivada de la aplicación a una residente extracomunitaria de la normativa estatal del ISD contraria al Derecho de la UE (50).

De todos modos, y a pesar del tenor literal de la vigente normativa, cierto es que la DGT ha dado ya un paso al frente fijando como criterio que el régimen regulado en la mencionada disposición adicional segunda «resultará aplicable en relación con todos los no residentes, con independencia de que residan en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo o en un país tercero» (51), haciendo prevalecer su facultad de inaplicar la normativa interna contraria al Derecho de la UE y sin esperar siquiera al expreso posicionamiento que, al respecto, debe emitir el TS (52).

En cualquier caso, procede resaltar por último que, en todos estos casos contemplados por la disposición adicional segunda de la LISD, únicamente las competencias normativas serán objeto de cesión (por lo que será el Estado a quien corresponderá el rendimiento del Impuesto y las pertinentes competencias de aplicación y revisión), supuestos

sucesiones entre los causahabientes y los donatarios residentes y no residentes en España, entre los causantes residentes y no residentes en España y entre las donaciones y las disposiciones similares de bienes inmuebles situados en territorio español y fuera de éste»).

(50) Véase la STS 550/2018, de 19 de febrero de 2018 (Rec. núm. 62/2017), como la primera de las Sentencias dictadas al respecto. Entre otros, pronunciándose sobre la insuficiencia de los cambios en la normativa española, véase Martín Queralt (2014); Falcón y Tella (2014); Simón Acosta (2014); Escribano López (2015); Calvo Vérez (2016); o Ramos Prieto (2016).

(51) Contestación a la Consulta Tributaria Vinculante de la DGT V3151-18, de 11 de diciembre de 2018, en la cual, tras concluir que, con base en la jurisprudencia del TJUE y del TS, «la disposición adicional segunda de la LISD, al limitar su ámbito de aplicación a los residentes en países de la UE o del EEE y excluir a los residentes en países terceros, infringe el Derecho de la UE por resultar contraria a los preceptos que regulan el principio de libertad de movimiento de capitales», señala que los principios de primacía y efecto directo del derecho comunitario sobre el derecho nacional obligan a inaplicar una norma interna contraria a derecho comunitario (facultad de inaplicación que, señala, la jurisprudencia del TJUE también ha extendido a las Administraciones públicas).

(52) En concreto, se encuentra pendiente de resolución el Recurso núm. 4456/2018 admitido por el ATS 13012/2018, de 5 de diciembre de 2018, en el que se señala que «la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en dilucidar si la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, contenida en la Sentencia de 3 de septiembre de 2014 (127/12), se aplica a ciudadanos de Estados que no sean residentes en la Unión Europea ni en el Espacio Económico Europeo, como es el caso de Suiza, por cuanto que el artículo 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea prohíbe las diferencias de trato fiscal en las sucesiones –particularmente respecto de bienes inmuebles ubicados en España– en función de la residencia de los causantes o causahabientes».

a los que también resultarán aplicables los requisitos de determinación de la residencia habitual establecidos por el art. 28.1.1º.b) de la Ley 22/2009.

7. CONCLUSIONES

De conformidad con el actual posicionamiento del TS, el concepto de ajuar doméstico en el ISD debe configurarse a partir del art. 1.321 del CC, el art. 4º.Cuatro de la LIP y sus preceptos concordantes, comprendiendo el conjunto de bienes muebles afectos al servicio de la vivienda familiar o al uso personal del causante. Sin embargo, quedan fuera los que sean de especial o extraordinario valor y los susceptibles de producir rentas, sin que pueda ofrecerse una lista tasada de los elementos que lo integran al tener que determinarse conforme a la realidad social de cada momento (siendo, por tanto, un concepto en constante evolución).

Asimismo, y a pesar del tenor literal de la normativa, el TS parte del mencionado concepto para configurar la base de cálculo de su valoración presuntiva, señalando que, en lugar de incluir la totalidad de elementos que integran el caudal relicto (con la excepción de los expresamente excluidos por el RISD), no se deben incorporar los elementos que no puedan formar parte de su concepto. Y en esta línea, precisa que no se deberá añadir el dinero, los títulos como acciones y participaciones, los bienes inmuebles u otros bienes incorporales, sin que sea necesario acreditar, por su naturaleza, que no forman parte del ajuar.

Por consiguiente, parece que la tradicional doble presunción *iuris tantum* implícita en la regulación del ISD respecto a la tributación del ajuar doméstico (la de su propia existencia y la de su valoración mínima) ha pasado a ser hoy en triple, añadiéndose la de que todos los bienes de la masa hereditaria, excepto los expresamente excluidos por el TS y por la normativa, deben formar parte de la base de cálculo de su valor presuntivo.

No obstante, y más allá de la cuestionable referencia al Derecho civil a la hora de fijar su definición, es evidente que el TS modifica así el contenido de los arts. 15 de la LISD y 34.2 del RISD (en tanto que indican que, con las precisiones que se contemplan, la base de cálculo debe conformarse por todos los bienes de la masa hereditaria), de la misma forma que, cuando el caudal relicto se encuentre únicamente compuesto por los elementos que expresamente ha excluido del concepto de ajuar, enerva, a pesar de no acreditarse su inexistencia, la obligación de adicionarlo de oficio establecida por el art. 34.1 del RISD (acabando también con la presunción anteriormente defendida por el propio TS de que, en tanto que conjunto de ropas, muebles, enseres, utensilios, etc. necesarios para la vida humana, el ajuar doméstico susceptible de gravamen existe en todo caso).

De este modo, y a pesar de distinguir en un principio el concepto de ajuar doméstico de la base de cálculo establecida para su valoración automática, el Alto Tribunal acaba integrando ambos aspectos con el fin de fijar, en realidad, la exención del 97% de su valor (vulnerando, asimismo, la reserva de ley en materia tributaria), en lugar de acudir al concepto que define a efectos de desvirtuar la presunción de su existencia o de su valoración mínima calculada conforme al tenor literal de la regulación.

Y es que, como se desprende de la normativa del Impuesto, la adición de los elementos que, en su caso, conformen el ajuar doméstico no debe ser del 3% de su importe, sino del 100% de su valor, motivo por el cual la estimación objetiva de su valoración presuntiva

se predica respecto de la integridad del caudal relicto a efectos de simplificar su cuantificación (lo que permite en todo caso acreditar que el importe total de los bienes que realmente lo configuran resulta inferior y respetar, de este modo, el carácter voluntario para el contribuyente que siempre ha de tener esta forma de estimación).

Además, la mejora en términos de justicia tributaria que puede derivar de este nuevo posicionamiento (puesta hasta el momento en entredicho por la dificultad de probar tanto la menor valoración del ajuar respecto de la presunta como, especialmente, su inexistencia) únicamente se constata en dos aspectos concretos: el no imputar cuantía alguna cuando herencia se constituya exclusivamente por dinero, títulos, bienes inmuebles u otros bienes incorporales (acabando así con la idea de que los elementos propios para la vida de valor económico residual que existen en todo caso, como la ropa de uso común o elementos de aseo, deben ser objeto de gravamen) y la eliminación de la necesidad de desvirtuar la presunción de su valoración mínima al haber quedado convertida en la exención del 97% de su importe.

No obstante, al haberse reducido considerablemente la base de cálculo de su valoración presunta, cierto es que en aquellos supuestos en los que no se consiga probar la inexistencia del ajuar, los contribuyentes acabarán soportando un gravamen menor, y es que no sólo se siguen enfrentando a la dificultad de discernir qué bienes deben incluirse dentro de su concepto en constante evolución, sino que también deben decidir ahora (y en su caso discutir) los que, debido a su naturaleza, no requerirán prueba alguna de su pertenencia.

De este modo, lejos de simplificar la gestión del Impuesto, el nuevo posicionamiento ha implicado un importante paso atrás, alterando el efecto las normas que justamente se habían creado para ello, incrementando la presión fiscal indirecta de los obligados tributarios (al ver aumentadas sus obligaciones formales), acrecentando la inseguridad jurídica (al ampliar los aspectos que dependerán de la subjetividad de los órganos administrativos, económico-administrativos y judiciales) y manteniendo las controversias que pueden plantearse con su larga y costosa resolución.

Y todo ello sin olvidar que, además de abrir la puerta a la revisión de las liquidaciones y autoliquidaciones ya practicadas conforme al nuevo criterio (incrementando la ya saturada actividad administrativa, de los órganos económico-administrativos y de los órganos judiciales), la falta de uniformidad en la tributación del ajuar doméstico en el ISD a lo largo del territorio puede agravar los conflictos derivados de la cesión del Impuesto, cuyo origen no sólo radica en la compleja normativa al respecto, sino también en su intrínseca problemática.

Por todo ello, y con base en el escaso valor del ajuar en términos de manifestación de riqueza imponible (y más considerando que, aparte de no incluirse el ajuar de la vivienda habitual de los esposos y los enseres necesarios para la vida de valor residual, se excluyen expresamente los bienes de especial valor), no es de extrañar que la evolución de su gravamen haya tendido a su desaparición, lo que no sólo ha ocurrido en el caso del IP, sino también en el del propio ISD en los territorios forales. De este modo, hoy resulta más cuestionable que nunca que no se considere relevante a efectos de gravar el patrimonio de una persona, pero sí su adquisición *mortis causa*, y más si no se exige a los legatarios a pesar de que, igual que los donatarios, reciban elementos que lo puedan incluir.

Así pues, parece que sobran los argumentos para extender también al ámbito del ISD estatal la exención del ajuar doméstico, aportando un mayor respeto a los principios de justicia tributaria, otorgando una mayor garantía a los derechos de los obligados tributarios, disminuyendo su presión fiscal indirecta, simplificando la gestión del Impuesto, acabando con las múltiples controversias que conlleva, aligerando la actividad administrativa, económico-administrativa e incluso judicial y unificando la normativa de todo el territorio al respecto. Motivos, todos ellos, de más que sobrada entidad.

BIBLIOGRAFÍA

- Barberán Lahuerta, M. A.; López Laborda, J. y Melguizo Garde, M. (2010): “La imposición lineal de las sucesiones y donaciones. Análisis recaudatorio y redistributivo”, *Papeles de Trabajo*, Instituto de Estudios Fiscales, nº 2: 1-42.
- Calvo Vérguez, J. (2016): “¿Se adapta la reforma de los puntos de conexión del ISD acometida a través de la aprobación de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, a los dictados de la Sentencia del TJUE de 3 de septiembre de 2014?”, en J. Ramos Prieto y C. Hornero Méndez (coords.): *Derecho y fiscalidad de las sucesiones “mortis causa” en España: una perspectiva multidisciplinar*, Aranzadi, Cizur Menor: 507-524.
- De Albert, M. (2014): *Estado de la situación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, Foment del Treball Nacional, Barcelona.
- Escribano López, F. (2015): “Libertad de establecimiento y libre circulación de capitales: la proscripción de diferencias de tratamiento tributario por razón de residencia dentro de la UE de sujetos y objetos en el ISD español”, en F. García Berro (dir.): *Derechos fundamentales y Hacienda Pública: una perspectiva europea*, Cívitas, Madrid: 323-373.
- Falcón y Tella, R. (2014): “El impuesto sobre sucesiones y donaciones y la libre circulación de capitales: una enmienda insuficiente”, *Quincena fiscal*, nº 18: 13-18.
- Fundación Impuestos y Competitividad (2015): *Propuestas para la reforma de los Impuestos sobre el Patrimonio y sobre Sucesiones y Donaciones en España*, Fundación Impuestos y Competitividad, Madrid.
- García Novoa, C. (2005): *La revocación en la Ley General Tributaria*, Thomson Aranzadi, Pamplona.
- Herrera Molina, P. M. (1998): *Capacidad Económica y Sistema Fiscal. Análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán*, Marcial Pons, Madrid.
- Inda Errea, M. (2017): “Valoración del ajuar doméstico en el Impuesto de Sucesiones y Donaciones: Consulta vinculante núm. V0832-17, de la DGT, de 4 abril 2017”, *Revista Aranzadi Doctrinal*, nº 7: 197-198.
- Martín Queralt, J. B. (2014): “El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: de la vulneración del Derecho comunitario a la mera inconstitucionalidad”, *Tribuna Fiscal*, nº 275: 4-7.
- Menéndez Hernández, J. (1988): *El nuevo Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, Gremis, Valencia.
- Merino Jara, I. (2001): *Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. (Problemas actuales)*, Aranzadi, Elcano.
- Muñoz del Castillo, J. L. (2005): “El ajuar doméstico en el Impuesto sobre Sucesiones”, en I. Martín Dégano, A. Vaquera García y G. Menéndez García (coords.): *Estudios de derecho*

financiero y tributario en homenaje al profesor Calvo Ortega, Vol. 2, Lex Nova, Madrid: 1737-1770.

Pérez-Fadón Martínez, J. J. (2017): “Modificaciones imprescindibles del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”, *Carta Tributaria*, nº 26: 15-23.

Pita Granda, L. A. (1998): *La prueba en el procedimiento de gestión tributaria*, Marcial Pons, Madrid.

Ramos Prieto, J. (2016): “La tributación de las sucesiones *mortis causa* en España: una visión general desde la perspectiva del Derecho interno y del Derecho de la Unión Europea”, en J. Ramos Prieto y C. Hornero Méndez (coords.): *Derecho y fiscalidad de las sucesiones “mortis causa” en España: una perspectiva multidisciplinar*, Aranzadi, Cizur Menor: 331-376.

Ribes Ribes, A. (2017): “La imposición de las herencias: problemática interna e internacional”, en D. Martínez Zorrilla y M. Vial-Dumas (coords.): *Las múltiples caras de la herencia*, Huygens, Barcelona: 173-192.

Simón Acosta, E. (2014): “Incompatibilidad del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones con el ordenamiento comunitario”, *Actualidad Jurídica Aranzadi*, nº 891: 3.

Tovillas Marín, J. M. (2008). “El Régimen jurídico del ajuar doméstico en la reciente jurisprudencia”, *Revista Fiscal & Laboral al Día*, nº 162: 24-30.