



Roj: **STS 651/2022 - ECLI:ES:TS:2022:651**

Id Cendoj: **28079130022022100048**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **22/02/2022**

Nº de Recurso: **3561/2020**

Nº de Resolución: **217/2022**

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

Ponente: **RAFAEL FERNANDEZ VALVERDE**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **TEAR, Madrid, 23/03/2018.,**

**STSJ M 476/2020,**

**ATS 12401/2020,**

**STS 651/2022**

## **TRIBUNAL SUPREMO**

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

**Sección Segunda**

**Sentencia núm. 217/2022**

Fecha de sentencia: 22/02/2022

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 3561/2020

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 15/02/2022

Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Fernández Valverde

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

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

Transcrito por: FGG

Nota:

R. CASACION núm.: 3561/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Fernández Valverde

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

## **TRIBUNAL SUPREMO**

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

**Sección Segunda**

**Sentencia núm. 217/2022**

Excmos. Sres.



D. Rafael Fernández Valverde, presidente D. José Antonio Montero Fernández D. Francisco José Navarro Sanchís D. Dimitry Berberoff Ayuda D. Isaac Merino Jara

En Madrid, a 22 de febrero de 2022.

Esta Sala ha visto el recurso de casación **3561/2020**, interpuesto por don **Onesimo**, representado por el procurador de los Tribunales don Santiago Tesorero Díaz, bajo la dirección letrada de doña María José Gómez García, contra la sentencia 7/2020, de 2 de enero, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Novena) del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, pronunciada en el RCA 465/2018, contra la anterior resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid (TEARM), de 23 de marzo de 2017, por la que se desestimó la reclamación económico-administrativa NUM000, interpuesta contra el acuerdo del Director General de Tributos de la Comunidad de Madrid, por la que se desestimaba el recurso de reposición formulado contra la liquidación nº NUM001, en concepto del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, con una cuota tributaria, por el expresado concepto, de 122.916,91 euros.

Han sido partes recurridas la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO**, representada y asistida por el Abogado del Estado don Vicente Bartual Ramón, así como la **COMUNIDAD AUTÓNOMA DE MADRID**, representada y asistida por el Letrado de la Comunidad de Madrid don Luis Moll Fernández-Fígares.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Rafael Fernández Valverde.

## ANTECEDENTES DE HECHO

### PRIMERO. Resolución recurrida en casación.

La Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, dictó sentencia 7/2020, de 2 de enero, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Novena) desestimatoria del RCA 465/2018 seguido contra la anterior resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid (TEARM), de 23 de marzo de 2017, por la que, a su vez se había desestimado la reclamación económico-administrativa NUM000, interpuesta, por el propio recurrente, contra el acuerdo del Director General de Tributos de la Comunidad de Madrid, por la que se desestimaba el recurso de reposición formulado contra la liquidación nº NUM001, en concepto del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, con una cuota tributaria, por el expresado concepto, de 122.916,91 euros.

### SEGUNDO. Acuerdo y razón de decidir de la sentencia impugnada.

1º. La sentencia impugnada contenía la siguiente parte dispositiva:

*"DESESTIMAMOS el presente Procedimiento Ordinario interpuesto por D. Onesimo contra la Resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid de fecha 23 de marzo de 2018 que desestima la reclamación número NUM000, interpuesta contra el acuerdo del Director General de Tributos de la Comunidad de Madrid que desestimaba el recurso de reposición formulado contra la liquidación nº NUM001 en concepto del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, por medio de la cual se exigía un importe por este concepto de 122.916,91 euros.*

*Sin condena en costas".*

2º. La sentencia de instancia sintetiza las pretensiones de las partes (Fundamentos Jurídicos Segundo, Tercero y Cuarto, respondiendo, a continuación (Fundamento Jurídico Quinto), a la primera de las dos cuestiones planteadas, cuál era la relativa el error en la base imponible, sobre la que proceder a aplicar el 3% para la determinación del valor del **ajuar doméstico**, considerando la recurrente que deberían excluirse los bienes transmitidos a título de legado.

Para responder a la cuestión suscitada la sentencia de instancia reproduce la anterior sentencia, de la misma Sala y Sección, 770/2016, de 7 de julio (RCA 1235/2014), en los siguientes términos:

*""TERCERO: La cuestión sustancial que debemos resolver consiste en determinar si en el Impuesto de Sucesiones el cálculo del **ajuar** incluye todos los bienes integrantes del caudal relicto o si deben excluirse de su cálculo los legados y, despejada esta incógnita, cómo ha de imputarse el **ajuar** a los herederos cuando se reúne la doble condición de heredero y legatario, como en este caso ocurre.*

*La cuestión ha recibido respuestas contradictorias en las sentencias de Tribunales Superiores de Justicia que respectivamente se citan por las partes: por un lado, el TSJ de Castilla y León en su sentencia nº 1807/12, de 25 de octubre de 2012, y la Consulta Vinculante de la Dirección General de Tributos nº 2255/11, de 26 de septiembre de 2011, sostienen que deben excluirse los legados del cálculo del **ajuar**; y en cambio la sentencia de esta misma Sección 9ª, de 21 de mayo de 2012, dictada en el recurso nº 1655/2009, y la STSJ de Extremadura de 17 de*



septiembre de 2013, sostienen lo contrario, esto es, que el cálculo del **ajuar** debe efectuarse sobre todo el caudal relicto incluidos los legados.

**Tras el estudio de los preceptos legales y reglamentarios que regulan la cuestión, fundamentalmente el art. 15 LISyD y el art. 23 de su Reglamento, nos inclinamos por mantener cuanto dijimos en nuestra sentencia de 21 de mayo de 2012 (recurso nº 1655/2009), compartiendo, pues, el criterio que también se expresa en la STSJ de Extremadura de 17 de septiembre de 2013. Entendemos, así, que cuando el art. 15 LISyD, establece que "El **ajuar doméstico** formará parte de la masa hereditaria y se valorará en el tres por ciento del importe del caudal relicto del causante ..." no hay razón alguna para excluir los legados de la base de cálculo ya que, según entendemos, los legados sí forman parte del caudal relicto porque forman parte de la herencia.** Una cosa es que la sucesión a título de legado sea distinta de la sucesión a título de heredero, pues el legatario sucede a título particular y el heredero a título universal, esto es, en todos los derechos y obligaciones del difunto ( arts. 660 y 661 CC), y otra diferente que la masa hereditaria, el caudal hereditario o caudal relicto, en definitiva, la herencia, la compongan "todos los bienes, derechos y obligaciones de una persona que no se extingan por su muerte" ( art. 659 CC), sin distinguirse el título, particular o universal, por el cual se produzca la sucesión.

Por su parte, el art. 23 del Reglamento del Impuesto nos indica si debe incluirse o no en la participación individual de cada causahabiente el **ajuar doméstico**, según se sea heredero, legatario o cuando se reúna la doble condición de heredero y legatario.

Dice así el citado precepto reglamentario en sus dos primeros apartados:

"1. A efectos de determinar la participación individual de cada causahabiente se incluirán también en el caudal hereditario del causante los bienes siguientes:

a) Los integrantes del **ajuar doméstico**, aunque no se hayan declarado por los interesados, valorados conforme a las reglas de este reglamento, previa deducción del valor de aquellos que, por disposición de la ley, deben entregarse al cónyuge superviviente.

b) Los que resulten adicionados por el juego de las presunciones establecidas en los arts. 25 a 28 de este reglamento, salvo que con arreglo a los mismos deban ser imputados en la base imponible de personas determinadas.

2. Lo dispuesto en el número anterior no se aplicará para determinar la participación individual de aquellos causahabientes a quienes el testador hubiese atribuido bienes determinados con exclusión de cualesquiera otros del caudal hereditario. En el caso de que les atribuyera bienes determinados y una participación en el resto de la masa hereditaria, se les computará la parte del **ajuar** y de bienes adicionados que proporcionalmente les corresponda, según su participación en el resto de la masa hereditaria".

Del precepto que acabamos de transcribir deducimos, por lo que aquí interesa, (1) que el **ajuar doméstico**, calculado en la forma que antes indicamos -esto es el 3% del caudal relicto que incluye toda la masa hereditaria y, por tanto, también los legados-, ha de añadirse a la porción individual de cada causahabiente; (2) que el **ajuar doméstico** sólo debe ser abonado por el heredero y no por el legatario, por tanto, el **ajuar doméstico** calculado en la forma que hemos indicado sólo debe añadirse a la porción individual que corresponda al heredero, pero no a la que corresponda al legatario (o en los términos utilizados por el precepto reglamentario, "persona a quien el testador hubiese atribuido bienes determinados con exclusión de cualesquiera otros del caudal hereditario"); y (3) que cuando concurra en la misma persona la doble condición de heredero y legatario (o en los términos del precepto, cuando "les atribuyera bienes determinados y una participación en el resto de la masa hereditaria"), esto es, según la proporción en que se les haya instituido herederos (íntegramente, si es heredero único del resto de la masa hereditaria, por mitad, si son dos los instituidos herederos por partes iguales en el resto de la masa hereditaria, y así sucesivamente).

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



distribuyendo después la cantidad resultante por este concepto de **ajuar** entre los tres herederos en tres partes iguales ya que eran los tres, además de legatarios, herederos por partes iguales del resto de la herencia, debiendo anularse la resolución del TEAR que no lo ha entendido así".

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

3º. A continuación la sentencia de instancia (Fundamento Jurídico Sexto) responde a la segunda de las cuestiones suscitadas, cuál era la relativa a la exclusión de los activos que no eran vivienda:

"Para responder a dicha cuestión controvertida, hay que partir de que la ley establece una presunción, Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, Artículo 15 **Ajuar doméstico** "El **ajuar doméstico** formará parte de la masa hereditaria y se valorará en el tres por ciento del Importe del caudal relicto del causante, salvo que los interesados asignen a este **ajuar** un valor superior o prueben fehacientemente su inexistencia o que su valor es inferior al que resulte de la aplicación del referido porcentaje", y en este mismo sentido se pronuncia el Artículo 34 del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. **Valoración del ajuar doméstico**"1. 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".Dicha premisa de que todo el caudal relicto es el que se toma como base a efectos de considerar que produce **ajuar doméstico** y que por tanto este se desvincula del concepto de enseres que existen en un inmueble, es la que impide realizar la interpretación del recurrente. Y dicha premisa es una interpretación estricta de la Ley avalada por Sentencia del Tribunal Supremo de fecha 20 de julio de 2016 que afirma que existe un concepto propio de **ajuar doméstico** en el ámbito del Impuesto de Sucesiones que excede de los muebles incluidos en una vivienda. Y este es el punto de partida hasta ahora y mientras que no se pronuncie el Tribunal Supremo en los recursos de casación admitidos en los que se presenta como interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia la cuestión consistente en determinar a efectos de la presunción que establece el art. 15 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto de Sucesiones y Donaciones, qué elementos o bienes deben entenderse incluidos dentro del concepto de **ajuar doméstico**, por ejemplo Auto del Tribunal Supremo Sección 1 de fecha 7 de febrero de 2018. Por lo tanto, el **ajuar doméstico** es un concepto más de la masa hereditaria, desvinculado de los inmuebles, que se valora en un 3% sobre toda la masa hereditaria y que se imputa en su totalidad al heredero y no al legatario (según el art. 23 RD antes examinado). Esta base impide estimar el motivo impugnatorio del recurrente, así como la falta de motivación de las resoluciones administrativas puesto que estas precisamente se fundamentan en las razones previamente expuestas sobre las que el recurrente muestra su discrepancia".

### **TERCERO. Preparación y admisión del recurso de casación.**

1. El recurrente preparó recurso de casación, en cuyo escrito acredita el cumplimiento de los requisitos relativos al plazo, legitimación y recurribilidad de la sentencia impugnada.

2. Igualmente, identifica como infringidos los artículos 15 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (LIS), así como el 34 del Reglamento de desarrollo de la citada Ley, aprobado por Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre (RISD). Igualmente considera infringidos los artículos 31.1 de la CE, 3.1 del Código Civil y 12.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT).

Por otra parte, la sentencia impugnada se aparta del criterio seguido por la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (SSTSJC de 28 de noviembre y 11 de diciembre de 2008, así como 11 de diciembre de 2015 y 20 de junio de 2016). Igualmente cita, del mismo Tribunal

Superior, las STSJC de 27 de noviembre de 2009 y 19 de mayo de 2016. Por otra parte, cita como infringida la doctrina contenida en las dos sentencias de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Asturias de 31 de julio de 2017. También hace referencia a sentencias de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, pendientes de recurso de casación.

3. Razona que tales infracciones han sido relevantes y determinantes del fallo de la sentencia, al resolver la Sala de instancia que, a los efectos de fijar el valor del **ajuar doméstico**, se debía tomar en consideración la totalidad de los bienes de la herencia, en lugar de sólo aquéllos que puedan afectarse, por su identidad, valor y función, al uso particular o personal del causante, con exclusión de todos los demás.

4. Considera el recurrente que el recurso presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, ya que la sentencia recurrida fija, ante cuestiones sustancialmente iguales, una interpretación de normas de Derecho estatal contradictoria con la que otros órganos jurisdiccionales han establecido [ artículo 88.2.a) de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa (LRJCA)]; igualmente hacía referencia al apartado c) del citado artículo 88.2 por cuanto, según expresaba, la sentencia recurrida afecta a un gran número de situaciones, por trascender del caso objeto del proceso; por otra parte, cita el artículo 88.3.a) de la misma LRJCA, habida cuenta que sobre la cuestión debatida no existe jurisprudencia.

5. Mediante auto de 23 de junio de 2020, la Sala de instancia tuvo por preparado el recurso de casación, ordenando el emplazamiento de las partes para su comparecencia ante esta Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo en el plazo de treinta días, con remisión de los autos originales y del expediente administrativo.

6. Recibidas las actuaciones y personadas las partes ante este Tribunal, por la Sección de Admisión de la Sala de lo Contencioso-Administrativo se dictó auto el 17 de diciembre de 2020, acordando:

*"1º) Admitir el recurso de casación RCA/3561/20209, preparado por el procurador don Santiago Tesorero Díaz, en representación de don Onesimo , contra la sentencia dictada el 2 de enero de 2020 por la Sección 9ª de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, que desestimó el recurso 465/2018 .*

*2º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:*

*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**.*

*3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:*

*3.1 El artículo 15 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones .*

*3.2 El artículo 34 del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre , por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.*

*Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA .*

*4º) Publicar este auto en la página web del Tribunal Supremo.*

*5º) Comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto.*

*6º) Para su tramitación y decisión, remitir las actuaciones a la Sección Segunda de esta Sala, competente de conformidad con las normas de reparto".*

#### **CUARTO. Interposición del recurso de casación y oposición.**

1. En el recurso de casación interpuesto, mediante escrito presentado el 7 de febrero de 2021, en el que se observan los requisitos legales, señala el recurrente, como norma que consideraba infringida por la sentencia impugnada el artículo 15 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones, así como el 34 del Reglamento que lo desarrolla, y, asimismo, la jurisprudencia del Tribunal Supremo que los interpreta, poniendo de manifiesto que la sentencia recurrida infringe los citados preceptos legales, por cuanto aplica el porcentaje del 3% sobre todo el patrimonio del causante.

Entiende que la sentencia impugnada es contraria al principio de capacidad económica, a un sistema tributario justo y a la no confiscatoriedad al aplicar una interpretación estricta de la Ley y por tanto automáticamente el 3% sobre el caudal hereditario en el supuesto que se plantea, añadiendo que la aplicación del 3% sobre aquélla en concepto de **ajuar doméstico** arroja un importe excesivo y desproporcionado de un **ajuar doméstico** que

está fuera de toda lógica y causa jurídica y que cuestiona la capacidad económica y la no confiscatoriedad de los contribuyentes (en este caso los herederos).

Considera que también se produce la infracción del 12.2 de la LGT en relación con el artículo 3.1 del Código Civil porque la sentencia impugnada realiza manifiestamente una interpretación estricta de la Ley, olvidándose que con ello contraviene la realidad social del tiempo en que la Ley ha de ser aplicada, su espíritu y finalidad. En particular, añade, la sociedad es dinámica por lo que puede conducir a incluir y excluir determinados bienes del **ajuar**, poniendo de manifiesto que el espíritu y la finalidad de la norma es simplificar la determinación del **ajuar doméstico**, pero no provocar **valoraciones** excesivas y desproporcionadas. Igualmente recuerda que el concepto de **ajuar doméstico** no está definido por la normativa tributaria, y tal como postula el artículo 12.2 de la LGT dicha circunstancia obliga a efectuar una interpretación conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda. En este contexto se debe acudir al concepto civil ( artículo 1321 CC) y al Impuesto sobre el Patrimonio (artículo 4. Cuatro de la Ley reguladora del Impuesto sobre el Patrimonio) en los que se define un concepto de **ajuar doméstico** 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. De ello se deduce que el dinero, acciones, activos monetarios y bienes desligados totalmente a la esfera privada de la persona deban excluirse al no poder tener encaje en el concepto de **ajuar doméstico**. Conclusión a la que se llega incluso acudiendo al sentido usual del término "**ajuar**" en el Diccionario de la Real Academia Española, que lo define como "conjunto de muebles, enseres y ropa de uso común en la casa"-

Señala la contradicción de la sentencia recurrida, con otras sentencias del orden contencioso administrativo (entre otras, sentencias de los Tribunales Superiores de Justicia de Cataluña, Asturias y Madrid, respecto de las que, en algunos casos, ha sido admitido por el Tribunal Supremo recurso de casación, pendiente de resolución, con una cuestión de interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia similar a la del supuesto de autos.

Tras las anteriores alegaciones, la parte recurrente solicitó de la Sala que con "*estimación del recurso de casación y la consiguiente anulación de la Sentencia impugnada, se dicte Sentencia por el Tribunal Supremo entrando al examen del fondo del asunto que presenta interés casacional objetivo para la formación de Jurisprudencia, matizando y corrigiendo la interpretación de la presunción que establece el artículo 15 de la LISD sobre **valoración** del **ajuar doméstico** qué elementos o bienes deben entenderse incluidos dentro del concepto de **ajuar doméstico***".

2. Por su parte, el Sr. Abogado del Estado, en la representación que ostenta de la Administración General del Estado, por medio de escrito presentado con fecha 18 de marzo de 2021, formuló oposición al recurso, manifestando que, efectivamente, la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, ha dictado tres sentencias recientes, una, de 10 de marzo de 2020 (RCA/4521/2017) y dos, de fecha 19 de mayo de 2020 (RCA/6027/2017 y RCA/5938/2017), fijando una doctrina que resulta contraria a la que sostiene la sentencia de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid ahora recurrida. Y, haciendo uso de la posibilidad contemplada en la providencia de 11 de febrero de 2021, por la que se le da traslado para formular oposición, pone de manifiesto que no existe razón para que la Sala dicte sentencia distinta a las que ya se han dictado pues no hay disparidad en los elementos fácticos que justifique un pronunciamiento distinto, sin que el hecho de que la mayor parte de la herencia se haya distribuido en legados constituya una circunstancia que altere esa conclusión. No obstante, dada su posición procesal, el Sr. Abogado se opone al recurso de casación por las razones que figuran en la sentencia de instancia.

Tras las anteriores alegaciones, terminó suplicando a la Sala " dicte sentencia por la que desestime el recurso de casación, confirmando la sentencia recurrida por ser ajustada a Derecho".

3. Por su parte, el Letrado de los Servicios Jurídicos de la Comunidad de Madrid, en la representación que ostenta, por medio de escrito presentado con fecha 31 de marzo de 2021, también formuló oposición al recurso de casación, manifestando que, efectivamente, la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, ha dictado tres sentencias recientes, una, de 10 de marzo de 2020 (RCA/4521/2017) y dos, de fecha 19 de mayo de 2020 (RCA/6027/2017 y RCA/5938/2017), fijando una doctrina que resulta contraria a la que sostiene la sentencia de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid ahora recurrida. Y, haciendo uso de la posibilidad contemplada en la providencia de 11 de febrero de 2021, por la que se le da traslado para formular oposición, pone de manifiesto que no existe razón para que la Sala dicte sentencia distinta a las que ya se han dictado pues no hay disparidad en los elementos fácticos que justifique un pronunciamiento distinto. No obstante, dada su posición procesal, el Sr. Abogado se opone al recurso de casación por las razones que figuran en la sentencia de instancia.



Tras las anteriores alegaciones, terminó suplicando a la Sala "dicte sentencia por la que desestime el recurso de casación, confirmando la sentencia recurrida por ser ajustada a Derecho".

#### **QUINTO. Vista pública y deliberación.**

En virtud de la facultad que le confiere el artículo 92.6 de la LRJCA, la Sección no consideró necesaria la celebración de vista pública, señalándose, por providencia de 17 de diciembre de 2021, para votación y fallo la audiencia del día 15 de febrero de 2022, fecha en la que tuvo lugar su celebración, declinando la ponencia el Magistrado designado ponente, don José Antonio Montero Fernández, por discrepar del criterio mayoritario de la Sala y formular voto particular, asumiendo la ponencia el Magistrado don Rafael Fernández Valverde, con el resultado que ahora se expresa.

**SEXTO.** En la sustanciación del juicio no se han infringido las formalidades legales esenciales.

### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

#### **PRIMERO. Objeto del presente recurso de casación y posiciones de las partes en relación con la sentencia impugnada.**

La decisión adoptada por la Sala de instancia ha procedido, con la desestimación del recurso contencioso administrativo formulado ante ella, a la confirmación de la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid (TEARM), de 23 de marzo de 2017, por la que se desestimó la reclamación económico-administrativa NUM000, interpuesta contra el acuerdo del Director General de Tributos de la Comunidad de Madrid, por la que se desestimaba el recurso de reposición formulado contra la liquidación nº NUM001, en concepto del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, con una cuota tributaria, por el expresado concepto, de 122.916,91 euros.

La controversia se centra en la interpretación del concepto de "**ajuar doméstico**", contenido en el artículo 15 de la LISD, en relación con el contenido y ámbito del mismo y las presunciones que el precepto contiene.

En concreto, la cuestión que se suscita en este recurso de casación consiste en:

*"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**".*

#### **SEGUNDO. Criterio interpretativo de la Sala respecto a la cuestión con interés casacional: Remisión a la sentencia 342/2020, de 10 de marzo (RC 4521/2017) y las que la han seguido.**

La resolución del problema jurídico que el auto de admisión plantea es similar al que se ha suscitado otros recursos admitidos a trámite por AATS de la Sección Primera de la Sala, y ya resueltos a partir de la sentencia expresada.

En concreto, la Sala ha dictado las siguientes sentencias:

STS 342/2020, de 10 de marzo (RC 4521/2017, ES:TS:2020:1619).

STS 490/2020, de 19 de marzo (RC 5938/2017, ES:TS:2020:1094).

STS 499/2020, de 19 de mayo (RC 6027/2017, ES:TS:2020:956).

STS 744/2020, de 11 de junio (RC 5939/2017, ES:TS:2020:1666).

STS 1148/2021, de 21 de septiembre (RC 728/2019).

La cuestión suscitada consiste en determinar a efectos de la presunción que establece el artículo 15 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, sobre **valoración del ajuar doméstico**, qué elementos o bienes deben entenderse incluidos dentro del concepto de **ajuar doméstico**.

Pues bien, dicha cuestión ha sido resuelta por esta Sala, en las sentencias expresadas, debiendo remitirnos a la primera de las citadas (STS 342/2020, de 10 de marzo, RC 4521/2017), cuya doctrina reproducimos por elementales exigencias de los principios de unidad de doctrina y seguridad jurídica.

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

*El mencionado artículo 15 LISD, de cuya interpretación se trata, bajo la rúbrica de **ajuar doméstico**, dispone lo siguiente:*

"[...] El **ajuar doméstico** formará parte de la masa hereditaria y se valorará en el tres por ciento del importe del caudal relicto del causante, salvo que los interesados asignen a este **ajuar** un valor superior o prueben fehacientemente su inexistencia o que su valor es inferior al que resulte de la aplicación del referido porcentaje".

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

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

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

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

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

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

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

Artículo 4. Bienes y derechos exentos.

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

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

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

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

Es cierto que la reciente sentencia de esta Sala, de 20 de julio de 2016 (recurso de casación para unificación de doctrina nº 790/2015), pareció decantarse por la opción de que la norma fiscal interpretada se aparta de la idea genuina -o si se quiere, histórica o tradicional- de **ajuar doméstico**, la suministrada por el artículo 1321 C.C. y la reflejada en lista abierta y ejemplificativa en la LIP, con fundamento en que el artículo 15 LISD habla del tres por ciento del caudal relicto, como presunción iuris tantum, sin identificar, como pertenecientes al **ajuar doméstico**, los bienes que como integrantes de éste enumera el artículo 1321 CC -y también, con matizaciones de cierto alcance, el artículo 4 LIP-.

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

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

Desde la perspectiva expuesta, y la de que en el recurso que se resuelve no se discute acerca de elementos probatorios -que, en todo caso, tendrían difícil acceso al recurso de casación en unificación de doctrina, que es el que se decide- procede desestimar el recurso interpuesto por entender que la doctrina correcta es la



sostenida por la sentencia impugnada, pues ésta se atiene al concepto de "caudal relicto" y "masa hereditaria" que configuran el contenido del " **ajuar doméstico**", en concordancia con el artículo 659 del Código Civil, que afirma: "La herencia comprende todos los bienes, derechos y obligaciones de una persona que no se extingan por su muerte".

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

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

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

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

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

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



Real Academia Española, cuando dice que es el "Conjunto de muebles, enseres y ropas de uso común en la casa", concepto que, desde una perspectiva más actual, amplía la Ley 50/1977 a las joyas, obras de arte, automóviles o embarcaciones, eso sí, cuyo valor unitario no exceda de 250.000 pesetas".

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

"Son también inembargables:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

2) El caudal relicto actúa en esa fórmula de cálculo como denominador, en el sentido de que el objeto de prueba en contrario, por parte del sujeto pasivo, consiste en acreditar que esa proporción del 3 por 100 no existe o, de



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

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

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

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

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

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

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

"[...] 1. En auto de 29 de enero de 2018 (RCA 5938/2017), esta Sección Primera de la Sala de lo Contencioso -administrativo del Tribunal Supremo ha entendido que presenta interés casacional objetivo para la formación de

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

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

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

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

Originariamente, la LISyD remitía en su artículo 15 a las reglas del Impuesto sobre el Patrimonio Neto para la **valoración** del **ajuar doméstico**. Sin embargo, la LIP, en su disposición adicional 3, modificó la redacción de aquella e instauró la versión actual del artículo 15 que prevé que: "El **ajuar doméstico** formará parte de la masa hereditaria y se valorará en el tres por ciento del importe del caudal relicto del causante, salvo que los interesados asignen a este **ajuar** un valor superior o prueben fehacientemente su inexistencia o que su valor es inferior al que resulte de la aplicación del referido porcentaje".

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

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

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

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

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

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

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

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



#### CUARTO.Costas.

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

#### FALLO

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

1º. Fijar los criterios interpretativos expresados en el Fundamento Jurídico Segundo de esta sentencia, por remisión a la STS 342/2020, de 10 de marzo, dictada el RC 4521/2017.

2º. Declarar haber lugar al recurso de casación **3561/2020**, interpuesto por don **Onesimo** contra la sentencia 7/2020, de 2 de enero, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Novena) del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, pronunciada en el RCA 465/2018, seguido contra la anterior resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid (TEARM), de 23 de marzo de 2017, en relación con el Impuesto de Sucesiones y Donaciones.

3º. Casar y anular la citada sentencia.

4º. Estimar el recurso contencioso-administrativo **465/2018** interpuesto por don **Onesimo** contra la anterior resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid (TEARM), de 23 de marzo de 2017, por la que se desestimó la reclamación económico-administrativa NUM000, interpuesta contra el acuerdo del Director General de Tributos de la Comunidad de Madrid, por la que se desestimaba el recurso de reposición formulado contra la liquidación nº NUM001, en concepto del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, con una cuota tributaria, por el expresado concepto, de 122.916,91 euros; resoluciones que anulamos por ser contrarias al Ordenamiento jurídico, y declarando el derecho del recurrente a la devolución de las sumas abonadas por aquel concepto más los intereses legales correspondientes.

5º. No hacer expresa condena sobre el pago de las costas del recurso.

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

Así se acuerda y firma.

#### VOTO PARTICULAR

QUE FORMULAN LOS EXCMOS. SRES. D. JOSÉ ANTONIO MONTERO FERNÁNDEZ Y D. ISAAC MERINO JARA, A LA SENTENCIA DICTADA EN EL RECURSO DE CASACIÓN NÚMERO 3561/2020.

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.

Madrid, misma fecha de la sentencia de la que se disiente.