



MINISTERIO DE HACIENDA
REGISTRO AUXILIAR D.G. TRIBUTOS
SALIDA

Nº de Registro: 007145-20

Nº Consulta/Informe: IE0440-20

Fecha: 14/12/2020

Destinatario:

MARTINA AZCARATE FERNÁNDEZ. DIRECCIÓN GENERAL DE T



I N F O R M E

S/REF. S/N

N/REF. 2020-07471

DESTINATARIO: Dña. Martina Azcárate Fernández
Directora General de Tributos. Consejería de Hacienda y Administración Pública de La Rioja
C/ Portales, nº 46. 26071, Logroño (La Rioja).

ASUNTO:

Consideraciones autonómicas y solicitud de criterio de la Dirección General de Tributos en relación con la sentencia del Tribunal Supremo 342/2020 de 10 de marzo de 2020 sobre el ajuar doméstico en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

En relación con el asunto de referencia, este Centro Directivo, en el ámbito de sus competencias, emite el siguiente informe:

1. Introducción.

El Tribunal Supremo ha dictado la sentencia 342/2020, de fecha 10 de marzo de 2020 (ROJ 1619-2020) en la que aborda la valoración, en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, del ajuar doméstico al que se refiere el artículo 15 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (BOE de 19 de diciembre), en adelante LISD, sentencia que ha ido seguida de otras en el mismo sentido, de las que se pueden citar las sentencias 490/2020 y 499/20, ambas de 19 de mayo (ROJ 1094-2020 y 956-2020, respectivamente) y 744/2020, de 11 de junio (ROJ 1666-2020). Al haberse producido dos o más sentencias en igual sentido han creado jurisprudencia.

En el fundamento jurídico cuarto de la sentencia 342/2020, el Tribunal Supremo determina aplicables los siguientes criterios interpretativos para la valoración del ajuar doméstico, a efectos de su inclusión en la masa hereditaria y, consecuentemente, para la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones:

«CUARTO.- *Doctrina jurisprudencial que procede para interpretar el artículo 15 de la LISD.*

[...]

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 1.321

ASUNTO:

Consideraciones autonómicas y solicitud de criterio de la Dirección General de Tributos en relación con la sentencia del Tribunal Supremo 342/2020 de 10 de marzo de 2020 sobre el ajuar doméstico en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

del Código Civil, en relación con el artículo 4, Cuatro de la LIP, interpretados ambos en relación con sus preceptos concordantes, conforme a la realidad social, en un sentido actual.

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

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

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

En particular, no está necesitada de prueba la calificación de los bienes por razón de su naturaleza, que la Administración debe excluir. En otras palabras, sobre el dinero, títulos, los activos inmobiliarios u otros bienes incorporeales no se necesita prueba alguna a cargo del contribuyente, pues se trata de bienes que, en ningún caso, podrían integrarse en el concepto jurídico fiscal de ajuar doméstico, al no guardar relación alguna con esta categoría.».

La referida sentencia contiene dos votos particulares concurrentes, aunque discrepan más en la argumentación del fallo que en su contenido, incluso sugieren la posibilidad de haber planteado la cuestión de inconstitucionalidad. En efecto, en el voto particular, los magistrados discrepantes determinan lo siguiente:

«[...]

Traslada[da] esta doctrina al caso concreto que nos ocupa, habrá de convenirse en la conformidad jurídica de la sentencia impugnada. Se parte de las presunciones ya vistas, los herederos han debido acreditar a la inexistencia o el menor valor del presuntivo; al no haberlo logrado debe de jugar las presunciones, - iuris tantum-, establecidas legalmente.

Ahora bien, existía otra alternativa a la desestimación del recurso y la confirmación de la sentencia de instancia. Resulta evidente que existen casos, como el que nos ocupa, que aplicar el importe resultante de aplicar el 3% resulta excesivo y desproporcionado, cuestionando el principio de capacidad económica como medida; lo que arroja duda sobre la constitucionalidad del precepto, por lo que en la línea seguida en otras ocasiones, véase el Fundamento Jurídico Cuarto del Auto de 1

ASUNTO:

Consideraciones autonómicas y solicitud de criterio de la Dirección General de Tributos en relación con la sentencia del Tribunal Supremo 342/2020 de 10 de marzo de 2020 sobre el ajuar doméstico en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

de julio de 2019, rec. cas. 981/2018, hubiese sido aconsejable plantear cuestión de inconstitucionalidad del art. 15.

[...].».

2.- Análisis de la Sentencia.

El artículo 15 de la LISD dispone lo siguiente:

«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.».

El precepto transcrito tiene su desarrollo reglamentario en el artículo 34 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aprobado por el Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre (BOE de 16 de noviembre), en lo sucesivo RISD, que determina lo siguiente:

«Artículo 34. 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

ASUNTO:

Consideraciones autonómicas y solicitud de criterio de la Dirección General de Tributos en relación con la sentencia del Tribunal Supremo 342/2020 de 10 de marzo de 2020 sobre el ajuar doméstico en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

vivienda habitual del matrimonio, salvo que los interesados acrediten fehacientemente uno superior.».

Tradicionalmente el precepto transcrito se ha interpretado en el sentido de que el cálculo del ajuar doméstico debía tomar como base el importe total del caudal relicto del causante, que es lo que expresamente establece el artículo 15 de la LISD, si bien con la matización recogida en el artículo 34 del RISD, es decir, minorando el importe del caudal relicto en el importe del valor de los bienes que, por disposición del artículo 1.321 del Código Civil, deben entregarse al cónyuge sobreviviente, cuya cuantía se fijaba en el RISD en el 3 por ciento del valor catastral de la vivienda habitual del matrimonio.

Es decir, se consideraba importe del ajuar doméstico el resultado de restar del 3 por ciento del caudal relicto el 3 por ciento del valor catastral de la vivienda habitual del matrimonio. Ahora bien, el importe resultante solo era de aplicación en el caso de que el interesado no hubiera declarado un valor superior –en cuyo caso prevalecería este–, ni hubiera probado fehacientemente que el valor real del ajuar doméstico era inferior a la cifra resultante de la operación anterior. Dicho de otra manera, el importe resultante de la operación descrita no era sino una presunción “*iuris tantum*” del importe del ajuar doméstico, y, como tal, susceptible de ser destruida mediante prueba en contrario, cuya carga correspondía al contribuyente, si declaraba un valor inferior, o a la Administración, si pretendía asignarle un valor superior.

Sin embargo, a pesar del contenido del artículo 15 de la LISD, el Tribunal Supremo considera que el ajuar doméstico no puede determinarse de tal modo, pues no han de tomarse en consideración todos los bienes comprendidos en el caudal relicto, sino que ha de incluir solamente al conjunto de bienes muebles afectos al servicio de la vivienda familiar o al uso personal del causante. Y entiende por tales bienes los referidos en el artículo 1.321 del Código Civil, que se refiere a las ropas, el mobiliario y enseres que constituyan el ajuar de la vivienda habitual común de los esposos, y que excluye expresamente las alhajas, objetos artísticos, históricos y otros de extraordinario valor. Así, concluye que solo deben incluirse en el ajuar doméstico aquellos bienes que puedan afectarse, por su identidad, valor y función, al uso particular o personal del causante, con exclusión de todos los demás. En este sentido, señala que las acciones y participaciones sociales no pueden ser tomadas en cuenta a efectos de aplicar la presunción legal del 3 por ciento.

El efecto directo de la sentencia es la reducción de la base imponible del impuesto en todos aquellos casos en los que el caudal relicto incluya bienes distintos de los que componen el conjunto de bienes muebles afectos al servicio de la vivienda familiar o al uso personal del causante. De entrada, no se tomarán en consideración los bienes inmuebles, ya que el Tribunal Supremo se refiere solo a bienes muebles –salvo, se entiende, los afectos al uso personal y particular del interesado–; tampoco se podrán tomar en consideración las acciones y participaciones sociales; pero no serán estos los únicos bienes no computables, sino que tampoco computarán los demás bienes no afectos al servicio de la vivienda familiar o al uso personal del causante.

ASUNTO:

Consideraciones autonómicas y solicitud de criterio de la Dirección General de Tributos en relación con la sentencia del Tribunal Supremo 342/2020 de 10 de marzo de 2020 sobre el ajuar doméstico en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Ahora bien, lo que debe quedar claro es que lo que determina la sentencia del Tribunal Supremo es que los bienes no afectos al servicio de la vivienda familiar o al uso personal del causante no se tienen en consideración a efectos de determinar el importe del ajuar doméstico, es decir, que no formarán parte de la base a la que se aplicará el 3 por ciento. No obstante, los referidos bienes no afectos sí forman parte del caudal relicto o masa hereditaria y, por tanto, formarán parte de la base imponible del impuesto.

La interpretación del Tribunal Supremo no se corresponde con la literalidad del artículo 15 de la LISD, que se refiere al importe del caudal relicto del causante, sin matices ni exclusiones (la única exclusión es la recogida en el RISD, referente a lo dispuesto en el artículo 1.321 del Código Civil). El Tribunal Supremo se ha apartado de la literalidad de la Ley para recoger un concepto de ajuar doméstico más acorde con la realidad social de lo que realmente se entiende por ajuar doméstico, lo cual, en su opinión, parece más justo, porque determinará unos valores más ajustados a la realidad. No obstante, esta Dirección General considera que parece más razonable la postura del voto particular de plantear una cuestión de inconstitucionalidad, porque realmente lo que hace el Tribunal Supremo es desconocer el contenido literal del artículo 15 de la LISD y, para ello, el precepto debería ser anulado.

3.- Criterio del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC).

Tras las sentencias del Tribunal Supremo, el TEAC ha dictado, al menos, dos resoluciones sobre esta cuestión, la resolución 00/07468/2016/00/00, de 14 de julio de 2020, y la resolución 00/03251/2017/00/00, de 30 de septiembre de 2020. En ellas, haciéndose eco de las referidas sentencias del Tribunal Supremo, cambia el criterio administrativo anterior y acata la doctrina del Tribunal Supremo.

Así, en la resolución 00/07468/2016/00/00, de 14 de julio de 2020, determina en su fallo lo siguiente:

«En el presente caso se valora el ajuar doméstico en el 3% de la porción hereditaria individual que corresponde al sujeto pasivo, sin tener en consideración las clases de bienes y derechos que forman parte de la misma. Se incluyen, por tanto, a efectos de su obtención, acciones, participaciones o dinero en cuentas corrientes que están excluidos del concepto de ajuar doméstico de acuerdo a la sentencia mencionada. Por consiguiente, dado que el caudal relicto está conformado principalmente por bienes y derechos no incardinados en el concepto positivo "ajuar doméstico", no resulta ajustada a Derecho la liquidación objeto de discusión a la luz de los preceptos legales y la jurisprudencia señalada procediendo la estimación de la reclamación en este punto y la anulación de la liquidación.».

Del mismo modo, en la resolución 00/03251/2017/00/00, de 30 de septiembre de 2020, determina en su fallo lo siguiente:

ASUNTO:

Consideraciones autonómicas y solicitud de criterio de la Dirección General de Tributos en relación con la sentencia del Tribunal Supremo 342/2020 de 10 de marzo de 2020 sobre el ajuar doméstico en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

«En atención a lo expuesto por el Alto Tribunal, a la hora de obtener el ajuar doméstico mediante la presunción iuris tantum del artículo 15 de la LISD se tuvieron en cuenta determinados bienes en su cálculo (3% del caudal relicto) que no correspondía considerar y que forman parte de la vertiente negativa del concepto de ajuar doméstico; como las acciones y participaciones sociales o el dinero, entre otros. Por tanto, se estiman las alegaciones relativas al ajuar doméstico y la relacionada con la estimación del recurso de apelación .../2011 por la Audiencia Provincial Civil de Madrid; procediendo anular el Acuerdo de Liquidación de la Subdirectora General de la Inspección de Tributos por el cual se confirmaba la propuesta de regularización del Acta, que fue confirmado por el TEAR de Madrid.»

4. Criterio de la Dirección General de Tributos sobre las cuestiones planteadas.

En primer lugar, cabe señalar que esta Dirección General acata plenamente la doctrina plasmada por el Tribunal Supremo en la referida sentencia 342/2020; los criterios que se exponen a continuación se basan en los fundamentos expuestos en dicha sentencia, y reiterados en las demás sentencias reseñadas anteriormente. En este sentido, procede contestar a las cuestiones planteadas del siguiente modo:

4.1. Posibilidad de seguir aplicando la presunción de valoración del ajuar doméstico prevista en el artículo 15 de la LISD.

La base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones –en adelante ISD– se regula en el capítulo IV de la LISD. La estructura del capítulo IV es la siguiente:

- Capítulo IV. Base imponible
 - Sección 1.^a Normas generales
 - Sección 2.^a Normas especiales para adquisiciones «mortis causa»
 - Sección 3.^a Normas especiales para transmisiones lucrativas «inter vivos»
 - Sección 4.^a Comprobación de valores

La sección 1.^a del capítulo IV contiene dos artículos. El artículo 9 regula la base imponible y el artículo 10 su determinación. En consecuencia, la base imponible del ISD en las adquisiciones «mortis causa» es la magnitud dineraria resultante de valorar la adquisición individual de cada causahabiente, esto es, «*todos los bienes, derechos y obligaciones de una persona que no se extingan por su muerte*» (artículo 659 del Código Civil).

Por tanto, el causahabiente más diligente incluirá en su declaración tributaria cada uno de los bienes, derechos y obligaciones que correspondan a su porción hereditaria, mediante un inventario detallado de los mismos. Ahora bien, este detallado desglose de la base imponible es una quimera. Para solventar los problemas de la determinación y cuantificación de la base imponible, la sección 2.^a del capítulo IV viene a establecer unas normas especiales. Así, establece unas normas para evitar el vaciamiento patrimonial del causante antes del fallecimiento (artículo 11), unas restricciones en la

ASUNTO:

Consideraciones autonómicas y solicitud de criterio de la Dirección General de Tributos en relación con la sentencia del Tribunal Supremo 342/2020 de 10 de marzo de 2020 sobre el ajuar doméstico en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

minoración de las obligaciones y cargas (artículos 12, 13 y 14) y, por último, una estimación de los bienes de difícil cuantificación por su relativo poco valor y dificultad para inventariar (artículo 15).

Por tanto, el causahabiente más diligente no necesitaría aplicar el artículo 15 de la LISD, siempre y cuando hubiese incluido en su declaración tributaria los bienes que constituían el ajuar doméstico del causante. Si este ajuar doméstico incluido tenía un valor inferior al 3 por ciento del resto del caudal relicto, el causahabiente diligente habría de probar este valor; en caso contrario, es decir, si no lograrse probarlo, o hubiese declarado un valor superior, ese sería el valor del ajuar doméstico a incluir en su declaración tributaria.

La nueva jurisprudencia del Tribunal Supremo viene a modificar la composición del caudal relicto del causante que sirve de base para cuantificar el ajuar doméstico, y ello porque viene a señalar una serie de bienes y derechos que no formarán parte de dicho caudal relicto a los efectos de aplicar el porcentaje legal del 3 por ciento para cuantificar el ajuar doméstico.

Por tanto, no cabe considerar vacío de contenido el artículo 15 de la LISD a la luz de las recientes sentencias del Tribunal Supremo. Los causahabientes –sujetos pasivos del impuesto– siguen estando obligados a inventariar y cuantificar todos y cada uno de los bienes, derechos y obligaciones que reciban por herencia a los efectos de determinar la base imponible del ISD, conforme a las normas generales del impuesto. Una vez aplicadas las normas generales en la determinación de la base imponible, se procede a aplicar las normas especiales, siendo la última de ellas la prevista en el artículo 15 de la LISD.

De hecho, el Tribunal Supremo, en la referida sentencia 342/2020, en ningún momento niega que se pueda seguir aplicando la presunción de valoración del ajuar doméstico prevista en el artículo 15 de la LISD, sino todo lo contrario, confirma su aplicación, si bien matiza su contenido. Así lo manifiesta en el número 2 de sus conclusiones (fundamento de derecho cuarto) en los siguientes términos:

«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.»

Lo que procede entonces es determinar los bienes y derechos que formarán parte del caudal relicto a los efectos de la cuantificación del ajuar doméstico, o, más bien, los que no formarán parte del ajuar, cuestión que se analiza en el apartado siguiente.

4.2. Bienes que deben incluirse y excluirse para el cálculo del ajuar doméstico.

Para la determinación de los bienes que han de computarse para el cálculo del ajuar doméstico, el Tribunal Supremo parte de un concepto negativo, es decir, qué bienes no deben computarse como base del ajuar doméstico, por considerarlo de más fácil delimitación. Así, en las consideraciones

ASUNTO:

Consideraciones autonómicas y solicitud de criterio de la Dirección General de Tributos en relación con la sentencia del Tribunal Supremo 342/2020 de 10 de marzo de 2020 sobre el ajuar doméstico en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

que expone en la primera parte del fundamento jurídico cuarto, manifiesta lo siguiente en sus números 5) y 6):

«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.»

Y en el siguiente apartado 7) confirma el mantenimiento de la presunción en los siguientes términos:

«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.»

En definitiva, el Tribunal Supremo, que define el ajuar doméstico como *«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, interpretados ambos en relación con sus preceptos concordantes, conforme a la realidad social, en un sentido actual determina que no forman parte de la base de cálculo del ajuar doméstico los siguientes bienes»*, excluye del concepto los siguientes bienes o categoría de bienes:

- Los bienes inmuebles.
- Los bienes susceptibles de producir renta.
- Los bienes afectos a actividades profesionales o económicas.
- El dinero.
- Los títulos-valores.
- Los valores mobiliarios.
- Otros bienes incorporales.
- Los bienes de un extraordinario valor material.

ASUNTO:

Consideraciones autonómicas y solicitud de criterio de la Dirección General de Tributos en relación con la sentencia del Tribunal Supremo 342/2020 de 10 de marzo de 2020 sobre el ajuar doméstico en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

4.2.1. Bienes a excluir para el cómputo del ajuar doméstico.

En síntesis, el Tribunal Supremo cambia de criterio y da una nueva interpretación al concepto de ajuar doméstico. En particular, el concepto de ajuar doméstico pasa a ser más dinámico y reducido. El Tribunal Supremo no fija una concepción positiva del ajuar doméstico –como tampoco hace la LISD–, sino que se limita a realizar una delimitación negativa. Por tanto, el procedimiento para determinar y cuantificar el ajuar doméstico deberá partir del caudal relicto previo al artículo 15 de la LISD y deducir de su importe el valor real de los bienes y derechos que señala el Tribunal Supremo. A continuación, se expone el criterio de esta Dirección General sobre las categorías de bienes excluidos por el Tribunal Supremo:

1. Bienes inmuebles: debe entenderse que se excluyen solo los bienes inmuebles que no estén destinados a la vivienda familiar o al uso personal (primera y segunda o ulteriores viviendas), pues son precisamente las viviendas destinadas al uso personal o familiar las que son susceptibles de contener el conjunto de muebles, enseres y ropas de uso común en la casa.
2. Bienes susceptibles de producir renta: sería suficiente con tratarse de bienes susceptibles de producir renta en el momento del fallecimiento, aunque no la estén produciendo en ese momento. Por ejemplo, un inmueble que esté destinado al arrendamiento, pero no esté arrendado al tiempo del fallecimiento (solo anunciado). Ahora bien, debe tratarse de un bien que efectivamente esté destinado a esa función y no a otra, pues en tal caso debería incluirse en el grupo de bienes inmuebles destinados al uso personal o familiar.
3. Bienes y derechos afectos a actividades económicas: en esta categoría de bienes sería razonable aplicar el concepto de bienes afectos del artículo 29 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE de 29 de noviembre), tanto por lo que se refiere a la definición de bienes afectos como en lo relativo a bienes parcialmente afectos y a bienes de titularidad compartida con el cónyuge superviviente que desarrolle la actividad económica.
4. Dinero, títulos-valores y valores mobiliarios: sin comentarios.
5. Otros bienes incorpóreos: en esta categoría de bienes entrarían derechos no afectos al uso personal o familiar, como determinados derechos reales y los de propiedad intelectual.
6. Bienes de un extraordinario valor material: además, quedarán excluidos del ajuar doméstico los bienes que poseen un extraordinario valor material. Aunque el Tribunal Supremo no lo dice expresamente, parece razonable considerar incluidos en esta categoría a los enumerados en los artículos 18 y 19 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio (BOE de 7 de junio), en adelante LIP:

ASUNTO:

Consideraciones autonómicas y solicitud de criterio de la Dirección General de Tributos en relación con la sentencia del Tribunal Supremo 342/2020 de 10 de marzo de 2020 sobre el ajuar doméstico en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

- Bienes suntuarios: joyas, pieles de carácter suntuario y vehículos, embarcaciones, aviones, avionetas, veleros y demás aeronaves (artículo 18, LIP).
- Objetos de arte: pinturas, esculturas, dibujos, grabados, litografías u otros análogos, siempre que sean originales (artículo 19, LIP).
- Antigüedades: bienes muebles, útiles u ornamentales, excluidos los objetos de arte, que tengan más de cien años de antigüedad y cuyas características originales fundamentales no hubieran sido alteradas por modificaciones o reparaciones efectuadas durante los cien últimos años (artículo 19, LIP).

4.2.2. Bienes dudosos para las CCAA sobre su inclusión o exclusión para el cómputo del ajuar doméstico.

1. Inmuebles arrendados cuando el arrendamiento no constituya actividad económica: Cataluña plantea un supuesto en el que el interesado ha alegado que el ajuar es del arrendatario y no del arrendador-causante. En opinión de esta Dirección General no formarían parte de la base de cálculo a los efectos del artículo 15 de la LISD, ya que, como se ha señalado, son susceptibles de producir rentas.

2. Supuestos en los que no exista vivienda en propiedad, o cuando el causante reside en una vivienda arrendada o en una residencia: en estos casos el concepto de ajuar doméstico sigue siendo el mismo, pero su cuantificación será, previsiblemente, menor que cuando existe vivienda familiar en propiedad. En cualquier caso, si no existe vivienda en propiedad, al no formar parte del caudal relicto, no podría formar parte de la base de cálculo.

3. Morada en un automóvil (caravana), embarcación u otro vehículo acondicionado para residir en él: en estos casos es razonable considerar que el vehículo en cuestión sí debería formar parte de la base de cálculo, habida cuenta que se utiliza para el uso personal del interesado.

4. Inmuebles en construcción: deben excluirse de la base de cálculo, pues no es razonable considerar que en ellos se encuentren muebles, enseres y ropas de uso común en la casa, precisamente por estar en construcción.

5. Bienes inmuebles de uso personal del causante aportados a una sociedad de la cual es partícipe: si los bienes de uso personal se han aportado a la sociedad, forman parte de su activo, luego se habrán de tener en cuenta en la valoración de las acciones o participaciones sociales. Por lo tanto, tales acciones o participaciones sociales seguirán la regla general expuesta en el número 5 del epígrafe anterior sobre títulos valores y valores mobiliarios, es decir, **no** podrían formar parte de la base de cálculo, pues, en caso contrario se estaría produciendo una doble valoración de tales bienes.

ASUNTO:

Consideraciones autonómicas y solicitud de criterio de la Dirección General de Tributos en relación con la sentencia del Tribunal Supremo 342/2020 de 10 de marzo de 2020 sobre el ajuar doméstico en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

4.3. Modo de proceder en los diferentes procedimientos tributarios y posibilidad de rectificación de actuaciones anteriores.**4.3.1. Introducción: efecto retroactivo de las leyes y las sentencias.**

Sobre el modo de proceder en los diferentes procedimientos tributarios y posibilidad de rectificación de actuaciones anteriores, cabe indicar, en primer lugar, que en el artículo 10.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre), en adelante LGT, existe una previsión general en el sentido de que las normas tributarias no tienen efecto retroactivo si no dispusieren lo contrario. Así, el citado precepto establece:

“2. Salvo que se disponga lo contrario, las normas tributarias no tendrán efecto retroactivo y se aplicarán a los tributos sin período impositivo devengados a partir de su entrada en vigor y a los demás tributos cuyo período impositivo se inicie desde ese momento.

(...)”

Sin embargo, nada se dice en la LGT ni en el Código Civil ni en otras leyes sobre el alcance temporal de la jurisprudencia ni de cualquier resolución judicial aplicativa de una norma jurídica. La jurisprudencia no es fuente del derecho, sino que, como establece el artículo 1.6. del Código Civil, *“complementará el ordenamiento jurídico con la doctrina que, de modo reiterado, establezca el Tribunal Supremo al interpretar y aplicar la ley, la costumbre y los principios generales del derecho”*.

En este sentido, se puede citar el Auto del Tribunal Supremo 4592/2015, de 21 de mayo, que en su FJ. TERCERO, recuerda que sobre la aplicación retroactiva de la jurisprudencia existe una consolidada doctrina del Tribunal Constitucional reiterada, entre otras, en sus Sentencias números 67/2015, 69/2015, 70/2015 y 72/2015, todas ellas de 14 de abril, que puede resumirse en *«... este Tribunal ha declarado que la selección de normas aplicables y su interpretación corresponde, en principio, a los jueces y tribunales ordinarios en el ejercicio de la función jurisdiccional que con carácter exclusivo les atribuye el art. 117.3 CE . El control de este Tribunal sólo abarcará el examen de si se ha realizado una selección o interpretación arbitraria, manifiestamente irrazonable o fruto de un error patente. Por su parte, el Tribunal Europeo de Derechos Humanos ha señalado que las exigencias de seguridad jurídica y de protección de la confianza legítima de los litigantes no generan un derecho adquirido a una determinada jurisprudencia, por más que hubiera sido constante (STEDH de 18 de diciembre de 2008, caso Unédic contra Francia, § 74), pues la evolución de ésta no es en sí contraria a la correcta administración de justicia, ya que lo contrario impediría cualquier cambio o mejora en la interpretación de las leyes (STEDH de 14 de enero de 2010, caso Atanasovski contra la ex República Yugoslava de Macedonia, § 38). A lo anterior debemos añadir que en el sistema de civil law en que se desenvuelve la labor jurisprudencial encomendada al Tribunal Supremo español, la jurisprudencia no es, propiamente, fuente del Derecho -las Sentencias no crean la norma-, por lo que no son miméticamente trasladables las reglas que se proyectan sobre el régimen de aplicación de las leyes. A diferencia del sistema del common law, en el que el precedente actúa como una norma y el overruling, o cambio de*

ASUNTO:

Consideraciones autonómicas y solicitud de criterio de la Dirección General de Tributos en relación con la sentencia del Tribunal Supremo 342/2020 de 10 de marzo de 2020 sobre el ajuar doméstico en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

precedente, innova el ordenamiento jurídico, con lo que es posible limitar la retroactividad de la decisión judicial, en el Derecho continental los tribunales no están vinculados por la regla del prospective overruling, rigiendo, por el contrario, el retrospective overruling (sin perjuicio de la excepción que, por disposición legal, establezca el efecto exclusivamente prospectivo de la Sentencia, como así se prevé en el art. 100.7 LJCA en el recurso de casación en interés de ley). Así tuvimos ocasión de señalarlo ya en nuestra STC 95/1993, de 22 de marzo, en la que subrayamos que la Sentencia que introduce un cambio jurisprudencial "hace decir a la norma lo que la norma desde un principio decía, sin que pueda entenderse que la jurisprudencia contradictoria anterior haya alterado esa norma, o pueda imponerse como Derecho consuetudinario frente a lo que la norma correctamente entendida dice" (FJ 3)»

La jurisprudencia no tiene la condición de norma jurídica, sino que complementa a esta, y, por tanto, no le es de aplicación el principio de irretroactividad propio de las normas jurídicas. Como deriva del artículo 117 de la Constitución, el Juez no tiene otra función que la de interpretar y aplicar la norma preexistente, cualquiera que sea el contenido de la misma. La jurisprudencia supone la interpretación correcta de la norma desde que la misma se promulgó. La norma jurídica no se ve en modo alguno modificada o alterada por virtud de la doctrina que la interpreta, en tanto en cuanto no se derogue o modifique.

Sin embargo, existe un límite determinante a la aplicación retroactiva, que consiste en el respeto a las exigencias de la cosa juzgada. Las sentencias que han pasado a tener la condición de firmes y por ello constituyen «cosa juzgada» seguirán teniendo la eficacia propia de su condición y, por lo tanto, no se verán en modo alguno influidas por cualquier posible cambio interpretativo posterior. Es reiterada la doctrina del Tribunal Constitucional fundada en las exigencias de la seguridad jurídica del artículo 9 de la Constitución, y en las que derivan del derecho a la tutela judicial efectiva, dentro de cuyo contenido esencial se halla el derecho a la ejecución de aquellas sentencias en sus propios términos, así como la inalterabilidad de su contenido (por todas, SSTC 12/1989, de 25 de enero, 148/1989, de 21 de septiembre, o 314/1994, de 21 de noviembre).

4.3.2. La solicitud de rectificación de autoliquidaciones.

Con base en lo anterior, a partir de la declaración de la nueva doctrina por el Tribunal Supremo en la STS de referencia, los distintos operadores jurídicos, en particular las Administraciones tributarias encargadas de la aplicación de los tributos, deberán aplicar dicha doctrina en todos aquellos procedimientos tributarios que estuvieran tramitando o que fueran susceptibles de apertura con posterioridad a la declaración de la citada doctrina.

En particular, teniendo en cuenta todo lo anterior, nada obsta a que el obligado tributario, con base en la jurisprudencia recogida en la STS 342/2020, que establece un nuevo criterio interpretativo del concepto de ajuar doméstico del artículo 15 de la LISD, pueda instar la rectificación de la autoliquidación del impuesto anteriormente presentada, al entender que esta ha perjudicado su interés legítimo, conforme al artículo 120.3 de la LGT y siguiendo el procedimiento previsto en los artículos 126 a 129 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e

ASUNTO:

Consideraciones autonómicas y solicitud de criterio de la Dirección General de Tributos en relación con la sentencia del Tribunal Supremo 342/2020 de 10 de marzo de 2020 sobre el ajuar doméstico en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (BOE de 5 de septiembre), siempre que no haya prescrito el derecho del obligado tributario a solicitar la devolución que le pueda corresponder en caso de ser estimada la solicitud de rectificación.

4.3.3. Facultades de comprobación y liquidación de la Administración tributaria.

Por último, debe tenerse muy presente también el límite a la facultad de comprobación y liquidación del impuesto por parte de la Administración tributaria respecto de períodos anteriores a la STS no prescritos, como consecuencia de la sobrevenida alteración del criterio interpretativo que se imponía como vinculante durante el período impositivo al que se refería la declaración tributaria que se pretende comprobar, y todo ello con base en el antedicho principio de seguridad jurídica del artículo 9 de la Constitución Española y su corolario principio de protección de la confianza legítima.

El principio de protección de la confianza legítima opera esencialmente como contrapeso en el marco del ejercicio de las facultades revisoras que la Administración ejerce respecto de sus propios actos, de manera que la producción de actos nuevos no genere un daño excesivo a los administrados que depositaron una confianza razonable en la durabilidad de las situaciones jurídicas creadas por los actos administrativos que, precedentes, son sustituidos. Este principio supone la aplicación extensiva del principio de buena fe en la actuación de las Administraciones Públicas que consagraba el desaparecido artículo 3.1 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (BOE de 27 de noviembre), y que hoy suple el artículo 3.1 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público (BOE de 2 de octubre), como ha venido a reconocer el TS en su sentencia de 27 de abril de 2015 (Rec. 1965/2012).

Más recientemente, la eventual aplicación del principio de confianza legítima ha sido tratada por la sala Tercera del Tribunal Supremo en su sentencia de 13 de junio de 2018 (Rec. 2800/2017), en cuyo auto de admisión se plantea si el principio de protección de la confianza legítima imposibilita a una Administración, que no ha exigido a los contribuyentes un tributo en relación con una determinada clase de operaciones por considerar que no estaba sujeta a exacción, reclamarles el pago del mismo, por cambiar de criterio, en relación con periodos tributarios en los que aún no ha prescrito su derecho a hacerlo

Pues bien, en expresión de la meritada sentencia del TS *“Sí podemos afirmar, empero, que la Administración Tributaria no podrá exigir el tributo en relación con una determinada clase de operaciones (o, en general, de hechos imponderables), respecto de períodos anteriores no prescritos, cuando puedan identificarse actos o signos externos de esa misma Administración lo suficientemente concluyentes como para entender que el tributo en cuestión no debía ser exigido a tenor de la normativa vigente o de la jurisprudencia aplicable. En otras palabras, la declaración expresa y precisa de que la operación no está sujeta o la realización de actos indubitados que revelen un criterio claramente contrario a su sujeción impedirá a la Administración exigir el tributo con carácter retroactivo, esto es, en relación con momentos anteriores (no afectados por la*

ASUNTO:

Consideraciones autonómicas y solicitud de criterio de la Dirección General de Tributos en relación con la sentencia del Tribunal Supremo 342/2020 de 10 de marzo de 2020 sobre el ajuar doméstico en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

prescripción) a aquél en el que se cambió el criterio que antes se había manifestado expresa o tácitamente y que llevó al interesado a ajustar su comportamiento a esos actos propios”.

LA DIRECTORA GENERAL DE TRIBUTOS
María José Garde Garde