

# El Tribunal Supremo cambia de criterio en la valoración del ajuar doméstico en el Impuesto sobre Sucesiones

Analizamos la sentencia del Tribunal Supremo núm. 342/2020 que determina, a efectos de la presunción que establece el artículo 15 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (LISD), qué elementos o bienes deben entenderse excluidos de la base de cálculo del ajuar doméstico

27 de mayo de 2020

## Ponte en contacto con PwC Tax & Legal Services:

### Anabel Morcillo Ripoll

Socia del departamento de Procedimientos Tributarios  
[anabel.morcillo@pwc.com](mailto:anabel.morcillo@pwc.com)

### Cristina Pariente

Abogada en el departamento de Procedimientos Tributarios  
[cristina.pariente.araque@pwc.com](mailto:cristina.pariente.araque@pwc.com)

El Tribunal Supremo recientemente se ha pronunciado acerca de cómo debe interpretarse el artículo 15 de la Ley del ISD. Una de dichas sentencias, de fecha 10 de marzo 2020, ha resuelto el recurso de casación 4521/2017, en el que PwC ha intervenido como abogado.

El artículo 15 de la LISD 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, 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”.

La cuestión planteada al Tribunal es si dicha disposición debe interpretarse estrictamente como el 3% del importe total del caudal relicto, tal y como sostenía la Administración, el TSJ de Madrid e incluso el propio Tribunal Supremo en sentencias anteriores o si, por el contrario, deben excluirse de la base sobre la que aplicar el 3% las participaciones en acciones por constituir bienes ajenos al concepto de ajuar doméstico.

En las próximas líneas analizaremos las implicaciones que de la misma se pueden derivar en las autoliquidaciones del ISD pasadas y futuras.

Considera el Alto Tribunal que si bien el artículo 15 de la LSD no contiene un concepto autónomo de ajuar doméstico **no es correcto considerar que el mismo se corresponde con un porcentaje de todos los bienes que integran la herencia, realidad que venía siendo sostenida por la jurisprudencia hasta el momento, sino que dicho porcentaje debe aplicarse únicamente sobre determinados bienes concretos.**

Fija así una nueva doctrina la Sala Tercera según la cual 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 establecidas en el artículo 1.321 del Código Civil, en relación con el artículo 4 de la Ley del Impuesto sobre Patrimonio.

Aclarado por la Sala que **el Ajuar doméstico no puede en ningún caso determinarse de forma automática como el 3% del caudal hereditario**, confirma el Tribunal Supremo lo que venía siendo sostenido por el recurrente, que “hay bienes o derechos que, claramente, con toda evidencia y en cualquier caso, quedarían fuera de la esfera de afectación a la utilización de la vivienda familiar o del uso personal”, quedando por tanto los siguientes bienes “extra muros del concepto de ajuar doméstico”:



“Hay bienes o derechos que, claramente, con toda evidencia, quedarían fuera de la esfera de afectación a la utilización de la vivienda familiar o del uso personal, quedando por tanto extra muros del concepto de ajuar doméstico”



El cambio de criterio del Tribunal Supremo es de calado y puede afectar tanto a las futuras liquidaciones del ISD como a las ya presentadas pudiendo dar lugar a la rectificación de estas declaraciones y a la solicitud de devolución de ingresos indebidos.

La sentencia incluye un voto particular de tres magistrados que abre la puerta a plantear la posible inconstitucionalidad del artículo 15 de la Ley del ISD por ser contrario al principio de capacidad económica

- Los bienes inmuebles.
- Los bienes susceptibles de producir renta.
- El dinero.
- Los valores mobiliarios

Establece el Tribunal que el 3% no debería comprender todos los bienes de la herencia, sino sólo aquellos que puedan afectarse, por su identidad, valor y función, al uso particular o personal del causante.

En el caso de autos, el 99,97% del valor de la herencia estaba constituido por acciones de una sociedad mercantil y este hecho lleva a la Sala a confirmar como sostenía el contribuyente, que tales acciones no debían ser incluidas entre los bienes que conformaban el ajuar doméstico, no necesitando, tal y como afirma la sentencia, prueba alguna a cargo del contribuyente para su exclusión.

Señala el Tribunal que admitir lo contrario convertiría la presunción legal establecida en el artículo 15 LISD en una presunción iuris et de iure, es decir, indestructible, apuntando incluso a que esa circunstancia podría consumir un posible efecto de doble cómputo de los mismos activos para la cuantificación de la base imponible.

Una vez delimitado en sentido negativo el concepto de Ajuar doméstico, es contundente la Sentencia, al afirmar que, partiendo de la base de que el concepto de ajuar doméstico sólo incluye los bienes muebles corporales afectos al uso personal o particular, **el contribuyente puede destruir la presunción establecida por la norma según la cual el valor de dicho ajuar es el resultado de aplicar el 3% sobre los bienes del caudal hereditario no excluidos del cómputo según el criterio expuesto haciendo uso de todos los medios de prueba admitidos en Derecho.**

Esta posibilidad está expresamente prevista por la norma y venía siendo admitida por Tribunales Superiores de Justicia, manteniéndose vigente la problemática de determinar en cada caso qué prueba se considera suficiente a efectos de romper la citada presunción.

Se trata de una sentencia de gran calado que puede alentar a muchos contribuyentes a calcular el valor de dicho ajuar en base al nuevo criterio en autoliquidaciones del ISD futuras y a recalcularlo en las ya presentadas a efectos de solicitar su rectificación y la devolución de los ingresos indebidos que resulten del mismo.

A estos efectos, es importante destacar que tal y como establece el Tribunal **no es necesario aportar prueba alguna para excluir de la base del cálculo los bienes que a la luz de la sentencia expuesta** debieron quedar al margen del mismo. Sin embargo, si la pretensión es valorar el ajuar doméstico por un importe inferior al que resulta de aplicar dicho criterio, sí será necesario aportar prueba suficiente que desvirtúe la presunción.

La idoneidad de las pruebas aportadas a efectos de destruir la presunción del valor del ajuar doméstico es una materia muy casuística que ha dado lugar a distintos y dispares pronunciamientos por parte de los Tribunales quienes, en determinadas circunstancias, han admitido como prueba válida la aportación de un acta notarial del contenido del ajuar y una tasación del mismo cercana a la fecha del fallecimiento del causante.

Finalmente, no debe pasar inadvertida la existencia de un voto particular firmado por tres de los magistrados, que abre la puerta a una posible inconstitucionalidad de la norma por establecer una presunción excesiva y desproporcionada que puede resultar contraria al principio de capacidad económica.