

Grado en Derecho
Trabajo de Fin de Grado (21067/22747)
Curso Académico 2017-2018

**LA PRESUNCIÓN DEL AJUAR DOMÉSTICO EN EL
IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES**
ANÁLISIS JURÍDICO Y TRATAMIENTO PROCESAL DEL
RÉGIMEN PROBATORIO EN LA DESVIRTUACIÓN

Joan Casanova Curto
173605

Tutora: Antonia Agulló Agüero
Cotutora: Natàlia Caba Serra



**Universitat
Pompeu Fabra**
Barcelona

DECLARACIÓ D'AUTORIA I ORIGINALITAT

Jo, Joan Casanova Curto , certifico que el present treball no ha estat presentat per a l'avaluació de cap altra assignatura, ja sigui en part o en la seva totalitat. Certifico també que el seu contingut és original i que en sóc l'únic autor, no incloent cap material anteriorment publicat o escrit per altres persones llevat d'aquells casos indicats al llarg del text.

Com a autor/a de la memòria original d'aquest Treball Fi de Grau autoritzo la UPF a dipositar-la i publicar-la a l' e-Repository: Repositori Digital de la UPF, <http://repositori.upf.edu>, o en qualsevol altra plataforma digital creada per o participada per la Universitat, d'accés obert per Internet. Aquesta autorització té caràcter indefinit, gratuït i no exclusiu, és a dir, sóc lliure de publicar-la en qualsevol altre lloc.

Joan Casanova Curto
Barcelona, 1 de Juny de 2018

RESUMEN

La técnica presuntiva aplicada al derecho tributario es un recurso que el legislador fiscal utiliza habitualmente tanto para agilizar el procedimiento de gestión tributaria como para hacer frente al fraude fiscal. Aun así, en numerosos casos, la rigidez del trato procesal dado a la prueba en las presunciones *iuris tantum* provoca la excesiva dificultad o imposibilidad por parte del contribuyente de poder desvirtuar la realidad creada por la presunción.

El presente trabajo se va a centrar en la presunción del ajuar doméstico, establecida en el artículo 15 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, figura que, creada en sus orígenes con una finalidad antidefraudatoria, ha quedado en la actualidad un tanto desplazada por la realidad social, en la que la relación lógica entre aquello que se presume y aquello que verdaderamente existe es cada vez menor. Esta situación ha dado pie a una serie de posicionamientos totalmente opuestos entre la doctrina administrativa, partidaria de aplicar de forma estricta la presunción del art. 15 LISD, y la jurisprudencia de parte de la jurisdicción contencioso-administrativa, partidaria de flexibilizar el criterio a la hora de desvirtuar la presunción, produciendo esta situación una inseguridad jurídica de la que el contribuyente es el primer perjudicado.

Es por esto que el presente trabajo va a dirigirse a analizar todas estas cuestiones que se presentan, realizando en primer lugar un análisis teórico de la presunción del ajuar y un análisis de los diferentes criterios y argumentos seguidos por los tribunales y la doctrina entorno a la aplicación judicial de la misma.

ABREVIATURAS

ATS: Auto del Tribunal Supremo

CC: Código Civil

DA: Disposición Adicional

DGT: Dirección General de Tributos

DRAE: Diccionario de la Real Academia Española

IP: Impuesto sobre el Patrimonio

ISD: Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

ITPAJD: Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

LGT: Ley General Tributaria

LIP: Ley del Impuesto sobre el Patrimonio

LISD: Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

RD: Real Decreto

RISD: Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

RTEAC: Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central

SAN: Sentencia de la Audiencia Nacional

STSJ: Sentencia del Tribunal Superior de Justicia

TEAC: Tribunal Económico Administrativo Central

TEAR: Tribunal Económico Administrativo Regional

TS: Tribunal Supremo

ÍNDICE	PÁG.
1. INTRODUCCIÓN.....	1
2. ANÁLISIS TEÓRICO-NORMATIVO DE LA PRESUNCIÓN DEL AJUAR	2
2.1. ORIGEN Y EVOLUCIÓN NORMATIVA.....	2
2.2. EL CONCEPTO FISCAL DE AJUAR DOMÉSTICO.....	6
2.3. NATURALEZA JURÍDICA DEL PRECEPTO DEL ART. 15 LISD.....	9
2.4. CUANTIFICACIÓN Y APLICACIÓN A LA BASE IMPONIBLE	12
2.5. PREMISAS SENTADAS	17
3. ANÁLISIS DOCTRINAL Y JURISPRUDENCIAL	18
3.1. MEDIOS DE PRUEBA.....	19
3.2. INEXISTENCIA DE AJUAR.....	21
3.2.1. <i>Por la propia naturaleza de los bienes transmitidos</i>	22
3.2.2. <i>Por residencia del causante en domicilio ajeno</i>	23
3.2.3. <i>Por adjudicación del ajuar</i>	24
3.2.4. <i>Por declaración testifical de inexistencia</i>	25
3.2.5. <i>Otros supuestos</i>	25
3.3. CUESTIONES DE CONCEPTO.....	26
3.4. CUESTIONES DE VALORACIÓN Y CUANTIFICACIÓN.....	27
3.4.1. <i>Base para aplicar el 3%</i>	27
3.4.2. <i>El descuento del 3% del valor catastral de la vivienda habitual</i>	28
3.4.3. <i>Los legados</i>	29
3.4.4. <i>Otras cuestiones</i>	30
3.5. EXTRACCIÓN JURISPRUDENCIAL.....	30
4. CONCLUSIONES FINALES.....	34
5. REFERENCIAS.....	37
5.1. BIBLIOGRAFÍA.....	37
5.2. JURISPRUDENCIA.....	38
5.3. DOCTRINA ADMINISTRATIVA.....	39

1. INTRODUCCIÓN

Las técnicas presuntivas aplicadas al derecho tributario son un recurso que el legislador utiliza habitualmente tanto para agilizar el procedimiento de gestión tributaria como para hacer frente al fraude fiscal. Aun así, la falta de relación lógica interna en alguna de estas figuras puede ir en detrimento de algunos de los principios de justicia tributaria establecidos en el artículo 31.1 de la Constitución Española (en adelante CE), y en especial, del propio principio de capacidad económica, que en palabras de SÁNCHEZ GALIANA “*sería el principio medular de la justicia tributaria material [...] el que va a justificar el hecho mismo de contribuir*”¹. No obstante, en determinadas ocasiones, y en busca de la preservación de dichos principios, se le da al contribuyente la posibilidad de desvirtuar la realidad creada por la presunción mediante la prueba en contra, actividad que no siempre resulta fácil, sobre todo cuando se tiene la carga de probar un hecho inexistente, con las dificultades que ello conlleva.

Es por esto que el presente trabajo va a tener por objeto el análisis de la presunción del ajuar doméstico establecida en el artículo 15 de la Ley 29/1987, de 18 de Diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (en adelante LISD), centrándonos particularmente en el tratamiento procesal dado al régimen probatorio a la hora de desvirtuar dicha presunción, materia que ha sido objeto de numerosos pronunciamientos (muchos de ellos contradictorios), tanto por parte de la jurisdicción contencioso-administrativa como de la doctrina sentada por los tribunales y órganos económico-administrativos.

Con todo, se pretende adquirir una visión global sobre la aplicación judicial del art. 15 LISD, dado que se trata de una figura controvertida que probablemente haya quedado desplazada por la realidad social, en la que cada vez hay una mayor brecha entre la afirmación presumida y la configuración real del patrimonio del causante. Debe advertirse entonces que, en una situación como ésta, sería de vital importancia que se les facilitara el camino a los contribuyentes para que pudieran probar la situación patrimonial real del *de cuius* en lo que al ajuar se refiere, sin exigirles grandes esfuerzos, hecho que no siempre se da en la práctica y que provoca situaciones de extrema dificultad o incluso de imposibilidad en la práctica de la prueba.

Por lo tanto, fijando la estructura y metodología de trabajo que vamos a seguir, empezaremos con un análisis teórico-normativo de la presunción, que nos va a servir para entender cómo se ha llegado a la situación normativa actual, para ver con cierto detalle los problemas que

¹ SÁNCHEZ GALIANA, J.A. (2013). *La cesión de tributos ...* (Pág. 37)

suscita la presunción del ajuar en el plano teórico, delimitar el concepto fiscal de ajuar doméstico y ver cómo se computa y aplica en la liquidación del impuesto para tomar conciencia de la trascendencia (no menor) que tiene la disposición analizada en según qué circunstancias.

Hechas estas precisiones iniciales, pasaremos a la parte central del trabajo en la que se va a analizar el tratamiento de la prueba entorno al ajuar, haciendo referencia tanto a resoluciones de tribunales y órganos económico-administrativos como a la jurisprudencia. El método de estudio en esta parte será el inductivo y la ordenación del análisis se va a realizar de forma cronológica y dividida por materias, puesto que se trata de una cuestión en la que hay mucha variedad de cuestiones y divergencia entre tribunales, y lo que aquí más nos interesa es apreciar si ha habido cierta evolución o tendencia hacia una postura determinada. Por último, ya para concluir, se va a realizar una extracción jurisprudencial y doctrinal global con una diferenciación de los mecanismos facilitadores de la actividad probatoria de los que dotan de rigidez al sistema probatorio, fijando tanto la evolución experimentada hasta el momento y situación actual, como las posibles tendencias o predicciones de futuro.

2. ANÁLISIS TEÓRICO-NORMATIVO DE LA PRESUNCIÓN DEL AJUAR

2.1. ORIGEN Y EVOLUCIÓN NORMATIVA

No es objeto del presente apartado el estudio detallado de cada una de las diferentes regulaciones que se le ha dado al ajuar doméstico a lo largo de la historia, sino que lo que se pretende es establecer las diferentes etapas que, desde un punto de vista de la técnica legislativa, ha atravesado la regulación del ajuar en nuestro ordenamiento jurídico tributario, pues su estudio nos servirá para entender el porqué y en qué momento el legislador fiscal decide regular la institución por medio de la presunción tributaria.

Entrando ya en materia, mencionar que la regulación tributaria del ajuar en materia sucesoria ha atravesado cuatro grandes etapas, cuya cronología empieza en 1881, pues hasta entonces los bienes que configuraban el ajuar tributaban del mismo modo que el resto de bienes muebles. Es por esto que se distinguen los siguientes grandes períodos:

1) TRATO FISCAL BENEFICIADO (1881 - 1932): esta etapa se caracteriza porque se introdujo un beneficio fiscal para los bienes que configuraban el *ajuar de casa*, a los que no se

les aplicaban los tipos ordinarios del resto de bienes², sino que tributaban por el 0,1 por ciento de su valor (art. 5.5º de la Ley del Impuesto sobre Derechos Reales y Transmisión de Bienes, de 31 de Diciembre de 1881), tipo de gravamen que posteriormente fue aumentando sin llegar a equipararlo a la tributación del resto de bienes muebles, con dos recargos cumulativos del 20 por ciento en 1887 y 1898³, y una consolidación de dichos recargos con la Reforma Tributaria de Villaverde en 1900, en la que el tipo impositivo pasó a ser del 0,5 por ciento.

Llegados a este punto, se destacan tres grandes conclusiones en esta primera etapa regulatoria: en primer lugar que hay ausencia de figuras presuntivas para determinar la existencia y cuantía del ajuar, pues la ley se limitaba a introducir una regla de cálculo sobre los bienes que los contribuyentes declaraban en concepto de ajuar. En segundo lugar, que la regulación se caracterizaba por la aplicación de un régimen beneficioso que exceptuaba la aplicación de los tipos generales del resto de bienes muebles y, por último, que no se disponía de una definición del concepto de *ajuar*, limitándose las sucesivas leyes a excluir una serie de bienes dando lugar a una definición negativa o por defecto.⁴

2) LA EQUIPARACIÓN (1932 - 1940): la etapa de la equiparación supone la supresión del trato fiscal beneficioso para el ajuar. Llegó de la mano de la Reforma Tributaria de 1932, que autorizó al Ministerio de Hacienda para la elaboración de una nueva Ley del impuesto y de la tarifa del gravamen sucesorio, que terminaron aprobándose en el mismo año. Este fue sin duda el gran punto de inflexión, puesto que la supresión del beneficio fiscal ocasionó un aumento generalizado del fraude fiscal en lo que al ajuar se refería, pues se observó cómo de forma general y sistemática se pasaron a declarar unas cuantías muy inferiores por este concepto respecto a la situación anterior a 1932 e incluso, en muchos casos, se pasó directamente a no declarar nada en concepto de ajuar.

3) REGULACIÓN VÍA PRESUNCIONES (1940 - 1988): como consecuencia de la situación anterior, el legislador fiscal buscó cómo erradicar esta situación de fraude generalizado⁵, y encontró en las presunciones un mecanismo legislativo idóneo para acabar con el fraude, que

² Que tributaban proporcionalmente y en función del grado de parentesco por unos tipos que oscilaban entre el 1 y el 9 por ciento.

³ Estos recargos afectaron a la totalidad del sistema tributario y recibieron el nombre de Impuesto Transitorio de Guerra, cuya recaudación se encontraba afecta al pago de campañas bélicas.

⁴ Exclusión de las *alhajas* en la reforma de 1882 y de *cuadros y efectos propios del comercio, profesión o industria del causante* en el Reglamento Provisional del Impuesto de 1911.

⁵ Hay que tener en cuenta que por la naturaleza de los bienes del ajuar se trata de unos bienes fácilmente ocultables por los contribuyentes y difícilmente perseguibles por la Administración.

a la vez también le servía para agilizar y facilitar el procedimiento de gestión del impuesto, tanto para el propio contribuyente como para la Administración Tributaria, puesto que se suprimía la difícil tarea de tener que delimitar y valorar los bienes que configuraban el ajuar doméstico.

La presente etapa empieza con la Reforma Tributaria de 1940, que dejó la valoración del ajuar en un 2 por ciento del importe del caudal relicto, *excepto que el contribuyente acreditara un valor superior*. Por lo tanto, hay que advertir que se trataba de la primera vez que se introdujo una presunción para determinar la existencia y valoración del ajuar, pero que se estaba ante una presunción *iuris et de iure*, que no daba la posibilidad al contribuyente de probar un ajuar inferior al 2 por ciento del caudal relicto o incluso inexistente. Es por esto que fue también la primera vez en la que se cuestionó si la regulación del ajuar vulneraba o no el principio de justicia tributaria, dada la rigidez del precepto. Dentro de esta etapa, el cambio más significativo viene en el ámbito reglamentario, en el que en 1947 se introdujo por una parte un cambio en el criterio de valoración⁶, y lo más importante: se moduló hacia una presunción *iuris tantum* que flexibilizaba el sistema dotándolo de una mayor justicia tributaria.

La Reforma Tributaria de 11 de Junio de 1964 creó el Impuesto General sobre Sucesiones que elevó la valoración del ajuar al 3 por ciento. En este punto, se aprecia que la normativa legal y la reglamentaria no coincidían ni en el porcentaje (3 y 2 por ciento respectivamente) ni en la posibilidad o no de desvirtuar la presunción (prohibida según la ley y permitida según el reglamento). Dada esta disparidad, surgió una fuerte discusión doctrinal entre los partidarios de respetar el principio de legalidad en sentido estricto puesto que el ajuar afectaba a un elemento esencial del tributo como era la base imponible (posicionamiento mayoritario) y los partidarios de aceptar la validez del reglamento como desarrollo legislativo⁷. En conclusión, y aceptando como válido el primer posicionamiento, nos situamos en un punto en el que el ajuar se regulaba mediante una presunción *iuris et de iure* que atribuía una valoración del 3 por ciento del caudal relicto.

4) REGULACIÓN ACTUAL (1988- actualidad): la entrada en vigor de la actual Ley 29/1987 de 18 de Diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (LISD) supuso por vez primera la inclusión de una presunción *iuris tantum* en un texto de rango legal, aunque hay que señalar que la regulación originaria del art. 15 LISD difiere de la actual, puesto que la DA

⁶ El 2 por ciento no se aplicaba en base al caudal relicto sino en base a los bienes inventariados.

⁷ Posicionamiento dudoso, puesto que no se trataba de un desarrollo legislativo, sino de una doble regulación con una clara contradicción entre ambas disposiciones normativas.

3ª de la Ley 19/1991 de 6 de Junio del Impuesto sobre el Patrimonio (LIP), modificó algunas cuestiones. En la redacción originaria, se establecía una división de patrimonios entre aquellos que eran iguales o inferiores a 20 millones de pesetas, en cuyo caso el ajuar se computaba en un 3 por ciento del caudal relicto, y aquellos que superaban dicha cifra, a los que se les aplicaba un porcentaje del 5 por ciento en concepto de ajuar únicamente por el exceso.

En cuanto a la valoración y cuantificación se hacía una remisión a la Ley del Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio. Esta regulación cambió con la entrada en vigor de la LIP en 1991, en cuya DA 3ª se establecía que el ajuar formaba parte de la masa hereditaria y se calculaba en el 3 por ciento del caudal relicto, eliminando por tanto la diferenciación que se realizaba en los patrimonios que superaban los 20 millones de pesetas. Además, se establece la excepción a esta regla de cálculo cuando “*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*”.

Estas disposiciones se completan con el art. 34 del Reglamento del Impuesto de Sucesiones y Donaciones (RISD), del que se desprende que la presunción actúa de forma automática. Hay que tener en cuenta que se hace referencia al cálculo en base a los porcentajes del caudal relicto, precepto que se entiende derogado por la nueva redacción del actual art. 15 LISD, que hace referencia al 3 por ciento de la totalidad del caudal relicto. Además, el precepto reglamentario nos da una serie de pautas o correctivos para el cálculo de la cuantía computable como ajuar (vid. 2.5). Además, hay que tener presente que la LIP determina primeramente una exención para el ajuar (vid. 2.4) pero nos dice qué debemos considerar como tal, que son “*los efectos personales y del hogar, utensilios domésticos y demás bienes muebles de uso particular del sujeto pasivo*”⁸ (vid. 2.2).

En conclusión, la regulación actual se hace vía presunción *iuris tantum* que actúa de oficio y de forma automática en la que la acreditación de un ajuar inexistente o inferior al 3 por ciento del caudal relicto requiere *prueba fehaciente*, mientras que el valor superior solo requerirá de la asignación del mismo, hecho que contradice lo que expone HENSEL, que consideraba que la confesión de los hechos perjudiciales tiene un valor probatorio distinto en el ámbito civil que en el tributario, en el que hay *un interés objetivo, que le impide aceptar* (a la

⁸ MUÑOZ DEL CASTILLO, J.L. (2005). *Estudios de Derecho Financiero...* (Pág. 1.748)

Administración Tributaria) *hechos falsos aunque ello pudiera suponer un aumento de recaudación.*⁹

2.2. CONCEPTO FISCAL DE AJUAR DOMÉSTICO

Partiendo de la base de que la normativa reguladora del ISD no contiene una definición de qué debe ser considerado como ajuar doméstico, cabe establecerse lo siguiente: en primer lugar, dada la autonomía del derecho tributario, hay que distinguir el concepto civil de ajuar doméstico del fiscal, cuya principal divergencia se encuentra según TOVILLAS MORÁN en que *el concepto civil excluye del mismo al conjunto de muebles, enseres y ropa de uso común de los inmuebles que no tengan la consideración de vivienda habitual*¹⁰. Por lo tanto, de entrada, vemos que el concepto fiscal es más amplio que el civil, regulado en el art. 1.321 del CC que únicamente incluye ropas, mobiliario y enseres que constituyan el ajuar de la vivienda habitual con exclusión de alhajas, objetos artísticos y otros de extraordinario valor.

Hecha esta precisión, cabe reseñar que en algunos casos, en base a las reglas interpretativas subsidiarias del art. 12.2 LGT se ha tomado como referencia para determinar el contenido del ajuar la definición establecida por el Diccionario de la Real Academia Española (DRAE) cuyo tenor literal es muy amplio al definir como ajuar el *conjunto de muebles, enseres y ropas de uso común en la casa*. Es el caso de algunas SSTs como por ejemplo la de 16 de abril de 1995, o la de 29 de mayo de 1998, en las que se hace una remisión al concepto “usual” de ajuar.

No obstante lo anterior, el mejor mecanismo para llenar de contenido el concepto de ajuar doméstico lo encontramos en las remisiones que por analogía se efectúan a la normativa reguladora del IP, que es mucho más detallada en cuanto al contenido y por supuesto mucho más cercana al ISD, puesto que entra dentro de la disciplina autónoma del derecho tributario y se trata de una figura impositiva (el IP) que, por su naturaleza, guarda claras similitudes con el gravamen sucesorio puesto que ambos fiscalizan el patrimonio: en su vertiente estática en el caso del IP y en su vertiente dinámica en el ISD. Con lo cual, ambos tributos deben presentar una armonía o sintonía conceptual entre sí, tal como muestra la Exposición de Motivos de la propia LISD, en la que se afirma: “*Se ha procurado la armonía con los demás tributos que integran la imposición directa, especialmente con el Impuesto sobre el*

⁹ MARÍN-BARNUEVO FABO, D. (1996). *Presunciones y técnicas presuntivas ...* (pág. 46)

¹⁰ TOVILLAS MORÁN, J.M. (2011). *El Régimen jurídico del ajuar doméstico ...* (Pág. 164)

Patrimonio al que la Ley se remite en materias como la de presunciones de titularidad, deudas del causante y fijación del valor del ajuar doméstico.”

Establecido el vínculo o remisión que debemos hacer a la LIP vemos que su art. 4.4º, regulando como exención al ajuar, determina que está compuesto por *los efectos personales y del hogar, utensilios domésticos y demás bienes de uso particular del sujeto pasivo, excepto los bienes a los que se refieren los artículos 18 y 19 de esta Ley*. Si nos remitimos a dichos artículos, vemos que los bienes que se excluyen son las *joyas, pieles de carácter suntuario y vehículos de dos o tres ruedas cuya cilindrada sea igual o superior a 125 centímetros cúbicos, embarcaciones de recreo o de deportes náuticos, aviones, avionetas, veleros y demás aeronaves*. También se exceptúan los *objetos de arte*¹¹ y las *antigüedades*¹².

Así las cosas, hay que advertir que, de entrada, no queda claro si estos objetos de elevado valor se encuentran excluidos conceptualmente del ajuar o bien se encuentran excluidos únicamente de la exención que la LIP atribuye al ajuar pero formarían parte del mismo a nivel conceptual. Se trata de una cuestión con mucha relevancia puesto que si se considera que no forman parte del ajuar tendrán que ser valorados y adicionados al caudal relicto con el consiguiente incremento del valor correspondiente al ajuar calculado sobre un caudal relicto mayor, mientras que si los incluimos conceptualmente al ajuar su valoración no será tomada en cuenta a efectos de determinar el caudal relicto puesto que se entenderán contenidos en el importe que resulte de calcular el 3 por ciento sobre el resto de bienes.

Parece acertada la postura de MÚÑOZ DEL CASTILLO que justifica desde un punto de vista lógico y teleológico que dichos bienes tienen que ser excluidos también a nivel conceptual del ajuar doméstico, basándose en la regulación precedente a la establecida por la LIP en base a una Orden de 1978 en la que se disponía que los bienes dudosos de formar parte del ajuar debían ser excluidos del mismo si su valor superaba las 250.000 pesetas. Por lo tanto, basándonos en este criterio de exclusión de los bienes de extraordinario valor, se llega a concluir que la intención del legislador era la de excluir dichos bienes del concepto de ajuar, aunque en su redacción no quede del todo claro. Además, no se trata de una exclusión generalizada de los tipos de bienes designados, sino de los que reúnan las características

¹¹ Pinturas, esculturas, dibujos, grabados, litografías u otros análogos, siempre que en todos los casos, se trate de obras originales.

¹² 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.

específicas que determina la ley¹³. A todo esto, cabría añadir que el Tribunal Supremo, en una sentencia de 29 de Mayo de 1998 añade un nuevo requisito indispensable, que es que dichos bienes no produzcan renta, con lo cual se delimitan los bienes no solo por su naturaleza sino también por el uso que se hace de los mismos, que solo puede ir encaminado a un uso doméstico y particular.

En conclusión, el contenido del ajuar se determina en esencia por la remisión a la normativa del IP, con la exclusión de los bienes mencionados en los arts. 18 y 19 de la LIP, posicionamiento que se fundamenta además en la Consulta de la DGT de 22 de noviembre de 1999, en la que aparece dicha remisión. Adicionalmente, MUÑOZ DEL CASTILLO incluye como evidencia de la exclusión el hecho de que en base a la Orden de 7 de abril de 2000 con la que se aprobó el modelo 650 de declaración ordinaria de las adquisiciones *mortis causa*, se observa como la estructura del propio modelo contiene una declaración separada de las joyas, pieles de carácter suntuario y demás bienes de los arts. 18 y 19 de la LIP de la declaración del valor del ajuar doméstico, distinción que no se daría si dichos bienes formaran parte del ajuar a nivel conceptual.

Tal como se desprende de lo expuesto anteriormente, se observa como la definición del concepto de ajuar es muy vaga y general, hecho que en ocasiones puede producir una situación de inseguridad jurídica al contribuyente, que para determinar el ajuar doméstico no dispone de unos criterios claros para diferenciar qué bienes quedan incluidos y cuáles no. No en vano se recurre a la presunción para agilizar tanto la declaración como la gestión del ajuar, tanto desde un punto de vista delimitativo de los bienes que lo configuran al no ser preciso individualizarlos, como también desde un punto de vista valorativo, puesto que se computa de entrada en un tres por ciento del valor del caudal relicto.

Por lo tanto, con la regulación atribuida por la presunción, la cuestión de la delimitación y valoración del ajuar queda relativamente superada. Es decir, ya no tiene tanta relevancia saber qué bienes forman parte o no del ajuar, sin perjuicio de los efectos que puede tener dicha delimitación sobre el cálculo del caudal relicto con la inclusión o no de los bienes dudosos, cuestión a la que hemos hecho referencia en el presente apartado. No obstante, los problemas de carácter conceptual surgen cuando se pretende demostrar que el mismo es

¹³A modo de ejemplo, un vehículo de cilindrada inferior a los 125 centímetros cúbicos no quedaría excluido, por lo tanto, en el IP entraría dentro de la exención y en el ISD se configuraría como ajuar doméstico, con todas las consecuencias ulteriores que ya se han expuesto.

inferior al 3 por ciento, puesto que en este caso sí que se tiene que entrar en la difícil tarea de delimitar y valorar los bienes que lo configuran.

2.3. NATURALEZA JURÍDICA DEL PRECEPTO DEL ART. 15 LISD

Si bien es cierto que muchos autores califican el ajuar doméstico como una presunción tributaria, también lo es que se trata de un precepto de dudosa naturaleza. En el presente apartado se intentará clarificar una serie de conceptos para llegar a una postura más o menos cercana sobre la verdadera naturaleza de la presunción del ajuar. Sin embargo, hay que decir que se trata de una cuestión muy compleja sobre la cual hay posturas muy dispares y a la que probablemente no se llegue a una solución única.

Hay cierto consenso en que toda presunción legal debe estar configurada por tres elementos esenciales: el hecho base, la afirmación presumida y el nexo lógico entre ambas. En este punto, es muy interesante el análisis que realiza ROZAS VALDÉS al advertir que, en el caso del ajuar, se identifican tanto el hecho base, que sería la existencia de un caudal relicto, como la afirmación presumida (que el causante dispone en todo caso de un ajuar doméstico equivalente a un porcentaje fijo del resto del caudal). No obstante, *“falta uno de los elementos caracterizadores que se han señalado como esenciales: el enlace lógico”*¹⁴. La falta de un nexo lógico es fruto de que no es ni mínimamente probable ni deducible de cualquier regla de experiencia que el ajuar se compute en un porcentaje fijo sobre el caudal relicto, ni mucho menos que éste tenga que cuantificarse necesariamente en un tres por ciento del caudal relicto.

Por esta razón, algunos autores lo califican no como una presunción sino como una *regla de valoración* (LASARTE) o como una *adición automática* (ARIAS VELASCO). Otros incluso van más allá y deciden no decantarse por ninguna postura como PÉREZ ROYO que afirma que se trata simplemente de un *valor presuntivo o imputado*. Otra postura muy interesante es la de que se trata de una *norma sustantiva de determinación de la base imponible* (ALBIÑANA GARCÍA – QUINTANA).

Esta última postura nos acerca al posicionamiento de muchos otros autores según los cuales la regulación que se da al ajuar doméstico no se realiza mediante una presunción sino mediante una ficción jurídica. Con esta postura superaríamos la problemática de la falta de relación

¹⁴ ROZAS VALDÉS, J. A. (1993). *Presunciones y figuras afines*(...) (pág. 256)

lógica, que no es un elemento configurador de la ficción, cuya estructura consta únicamente de un supuesto de hecho al que se añade una consecuencia jurídica.

Aun así, según MARÍN-BARNUEVO FABO en la ficción esta consecuencia jurídica debe haber sido extraída de otro supuesto diferente regulado con anterioridad, puesto que en definitiva una ficción es una norma de remisión que “*simula la identidad de dos hechos que se sabe diferentes, con la finalidad de atribuir al segundo de ellos el mismo régimen jurídico que ya había sido descrito para el primero de ellos*”¹⁵. Este elemento de remisión no se da en el caso del ajuar, puesto que si bien es cierto que nos remitimos a la normativa del IP en algunos aspectos, también lo es que el ajuar en el IP es el mismo que en el ISD, por lo tanto, no se trata de una remisión, sino de una misma institución que aparece en diferentes textos legales. PÉREZ DE AYALA, en cambio, señala que con la ficción se crea una realidad *ex novo*, y por lo tanto no tiene por qué darse esta remisión en la aplicación de la consecuencia jurídica, posicionamiento que se acercaría a la actual regulación del ajuar. Hay que decir que se trata de una afirmación que queda en contradicción cuando él mismo en su propia teoría recurre a la remisión para hacer un análisis teleológico de la ficción.

Además, hay que decir que en el ajuar doméstico dicha ficción actuaría con carácter subsidiario, es decir siempre que los contribuyentes no hubieran fijado previamente otra realidad mediante la prueba fehaciente en contra, hecho que nos hace replantear si en realidad se trata de una *disposición supletoria*, opción que debemos contemplar puesto que la disposición supletoria se aplica únicamente en caso de falta o insuficiencia de la prueba. La defensa de esta postura nos obliga a interpretar el art. 15 LISD desde otra perspectiva: no es que se aplique de entrada el 3 por ciento y que el sujeto pasivo lo pueda desvirtuar, es que de no ser desvirtuado por prueba fehaciente en contra (supuesto de hecho) se aplicará el tres por ciento, que no es exactamente lo mismo.

Por lo tanto, debemos ver la aplicación del porcentaje como una solución normativa ante la falta de prueba y no como un patrón de valoración inicial susceptible de ser contradicho. Esta figura, aunque bastante cercana a la del art. 15 LISD, debe ser también rechazada puesto que la mecánica de la gestión del impuesto no se ciñe a la interpretación a la que hemos hecho referencia antes, puesto que es posible la prueba en contra incluso después de haber aplicado la regla del 3 por ciento.

¹⁵ MARÍN-BARNUEVO FABO, D. (1996). *Presunciones y técnicas (...)* (pág. 137)

Otra postura interesante la encontramos en SAINZ DE BUJANDA que habla de la presunción como un fundamento de la norma, esto es, el legislador presume (intuye) que ante un abanico de supuestos y ante la necesidad de simplificar y facilitar el tratamiento jurídico de estos supuestos, se adopta una regla que se considera *óptima para conseguir los fines que se persiguen*. Se trata de una buena teoría para determinar el porqué de la adopción de la norma pero no es esto lo que estamos analizando aquí. Además, la norma resultado que surge de la teoría de SAINZ DE BUJANDA no sigue la misma mecánica que la regulación del ajuar puesto que en el ajuar tenemos el elemento formal de la posibilidad de prueba en contra. No obstante, sí que nos sirve dentro de la exposición de SAINZ DE BUJANDA lo que dice sobre las reglas de valoración que *se caracterizan por disponer el valor por el que determinados bienes o derechos deben ser computados en la base imponible a los efectos de la cuantificación de la obligación tributaria*.¹⁶ Más concretamente, se trataría del segundo grupo de reglas de valoración que expone en su obra, aunque se trata de un tipo de reglas de valoración que fijan un valor mínimo imperativo que no puede ser rebajado mediante prueba en contra, hecho que nos recuerda a alguna regulación precedente atribuida al ajuar, como la previa a la establecida por la actual LISD.

Llegados a éste punto, vemos que la disposición del art. 15 LISD tiene una doble naturaleza: material y formal. De modo que desde un punto de vista material (existencia y valoración en un 3 por ciento del ajuar) concluimos que se trata de una regla de valoración como se ha expuesto anteriormente, pero el contenido formal que también presenta (distribución de la carga de la prueba) no puede ser justificado en base a las reglas de valoración. Por esto introducimos el concepto de *verdad interina* que BARNUEVO FABO utiliza en su obra y que define como *norma que supone el establecimiento de una exención de prueba de determinados hechos, respecto de los cuales su mera alegación desencadenará los efectos jurídicos que les son propios, salvo que sean acreditados otros hechos que le sean incompatibles*.¹⁷

Con esta última referencia vemos como la verdad interina es un mecanismo idóneo para salvaguardar la dificultad probatoria de la Administración Tributaria para evitar el fraude mediante la exención de prueba y la inversión de la carga probatoria que recae finalmente sobre el contribuyente, dejándole la opción de acreditar otra *verdad* diferente.

¹⁶ MARÍN-BARNUEVO FABO, D. (1996). *Presunciones y técnicas (...)* (pág. 173)

¹⁷ MARÍN-BARNUEVO FABO, D. (1996). *Presunciones y técnicas presuntivas...* (Pág. 188)

Por tanto, llegamos a la conclusión de que el art. 15 LISD contiene una unión de figuras consistente en una regla de valoración y una verdad interina que justifican esta doble naturaleza (material y formal respectivamente). Sin embargo, en la mayoría de los casos incluso la ley trata al ajuar como una *presunción*. Debemos ser conscientes de que no se trata de una presunción propiamente dicha, puesto que la calificación legislativa no altera la naturaleza de la institución. Aun así, por un tema de economía del lenguaje en el presente trabajo seguiremos refiriéndonos a la regulación del ajuar como si fuera una presunción, sin que ello ponga en duda lo que aquí se ha dicho.

2.4. CUANTIFICACIÓN Y APLICACIÓN A LA BASE IMPONIBLE

El objeto del presente apartado es ver con cierto detalle cómo se cuantifica el ajuar en la gestión del impuesto para tomar consciencia de la incidencia o trascendencia que tiene la aplicación del ajuar a la hora de determinar la base imponible, puesto que el presente estudio perdería su razón de ser si a efectos prácticos la regulación del ajuar tuviera poco o ningún impacto en la determinación de la base imponible, y, en definitiva, en la cuantificación de la deuda tributaria.

La primera cuestión que se suscita es sobre qué cantidad se debe calcular el 3 por ciento, y si nos fijamos en el tenor literal de la ley, vemos que debe realizarse sobre el *caudal relicto*, que es el conjunto de bienes, derechos y obligaciones, que constituyen el patrimonio del causante. Hecha esta primera consideración, hay que advertir que nada se menciona en la ley acerca de si debemos entender como tal el importe bruto del caudal relicto o el resultante de deducir todas las cargas, deudas y gastos. Ante esta cuestión hay una discusión doctrinal, puesto que muchos autores consideran que la opción más acertada es la segunda, y lo justifican desde el punto de vista lógico al advertir que la idea del gravamen del ajuar está estrechamente relacionada al patrimonio que ha podido disfrutar el causante en vida. Por lo tanto, no sería coherente que los importes destinados al pago de las deudas y cargas también incrementasen el importe del ajuar.

Otro argumento de peso se sustenta en la propia sistemática de la ley, que inmediatamente antes de regular el ajuar en el art. 15 regula la exclusión de *las cargas (art. 12)*, *las deudas (art. 13)* y *los gastos deducibles (art. 14)*¹⁸.

¹⁸ MUÑOZ DEL CASTILLO, J.L. (2005). *Estudios de derecho financiero* (Pág. 1760)

Por otro lado, tenemos otra postura que sustenta parte de la doctrina y que se ve plasmada también en el reglamento del impuesto, en cuyo artículo 34.1 se establece que el ajuar *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*. Por tanto, partiendo de que primero se evalúan y se inventarían los bienes que configuran el caudal relicto para proceder a la liquidación y posterior división, la mecánica de la gestión del impuesto sería, en este caso, la de calcular y adicionar el ajuar antes de deducir las cargas y deudas, es decir calcularlo sobre el importe del caudal relicto bruto. En este sentido se pronunció el TEAC en una resolución de 6 de Octubre de 1994, en la que establece que *el proceder correcto para determinar el valor de la masa hereditaria es sumar al valor real de los bienes y derechos el importe del ajuar y luego restar las cargas, deudas y gastos deducible*.¹⁹

Por contra, otra es la mecánica que se extrae del modelo 650 de autoliquidación de las transmisiones *mortis causa*, en el que aparece en primer lugar la deducción de las cargas y gravámenes, a continuación la declaración del importe del ajuar y posteriormente la deducción de las deudas.²⁰

Por si la situación no fuera suficientemente confusa, el TSJCat. en la sentencia de 28 de Noviembre de 2008 introduce un cambio en la base sobre la que cuantificar el ajuar, que solo alcanza el *caudal relicto que corresponde al inmueble habitable que se consigna en la liquidación como "casa y terreno"*²¹ y no a las acciones y participaciones también transmitidas (para más detalle, vid. 3.4.1)

Expuestos los diferentes posicionamientos, nos damos cuenta de la complejidad que reviste el cómputo del ajuar, que no sigue una lógica rígida e unívoca por parte de la totalidad de los organismos gestores, por no hablar también de la disparidad de soluciones a nivel jurisdiccional que aportan los tribunales. Ésta va a ser una cuestión que se analizará con mayor detalle en el apartado 3.4, sin perjuicio de fijar como postura mayoritaria la que consta en el modelo de autoliquidación, puesto que es la que en definitiva tiene transcendencia a efectos prácticos porque es la que se acaba aplicando.

¹⁹ En el mismo sentido la STSJ Castilla y León 153/2007 de 29 de Marzo y la STSJ Extremadura 1181/2009 de 16 de Diciembre

²⁰ En este sentido se pronuncia la STSJ de Andalucía de 3 de Abril de 2009

²¹ TOVILLAS MORÁN, J.M. (2011). *El Régimen jurídico del ajuar doméstico* (...) (pág. 173)

Causante: NIF/DNI: _____ Apellidos y nombre: _____ Fecha deengo: _____

Relación de bienes, derechos, deudas y gastos que integran el caudal hereditario

A) Bienes inmuebles	01		
B) Bienes y derechos afectos a actividades empresariales o profesionales	02		
C) Depósitos en cuenta corriente o de ahorro, a la vista o a plazo y otros tipos	03		
D) Valores representativos de la cesión a terceros de capitales propios.....	04		
E) Valores representativos de la participación en los fondos propios de cualquier entidad.....	05		
F) Joyas, vehículos, objetos de arte y antigüedades: bienes de contenido económico.....	06		
G) Demás bienes y derechos de contenido económico.....	07		
Valor de los bienes y derechos del causante (01 + 02 + 03 + 04 + 05 + 06 + 07)	15		
H) Cargas y gravámenes deducibles	08		
Caudal relicto (15 - 08)	16		
I) Ajuar doméstico			
Valor estimado	i1		
Caudal relicto: <input type="text" value="a"/> x 3% <input type="text" value="b"/>			
Si el causante es residente y tiene cónyuge sobreviviente			
Valor catastral de la vivienda habitual <input type="text" value="c"/> x 3% <input type="text" value="d"/>			
Total valor calculado (b - d).....	i2		
Valor del ajuar doméstico (i1 ó i2).....	09		
J) Deudas deducibles.....	10		
K) Gastos deducibles.....	11		
L) Bienes o derechos adicionales al caudal hereditario	12		
M) Exenciones comunes a todos los herederos.....	13		
Caudal hereditario neto (16 + 09 - 10 - 11 + 12 - 13)	17		
N) Bienes y derechos legados	14		
CAUDAL HEREDITARIO NETO A REPARTIR (17 - 14)	18		

FUENTE:http://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Modelos_y_formularios/Declaraciones/Resto_de_modelos/650/mod650.pdf

Asimismo, tal como se desprende de la imagen correspondiente al modelo 650, la determinación de la cuantía imputable en concepto de ajuar no termina aquí, puesto que hay una serie de bienes que minoran la cuantía del caudal relicto como los bienes transmitidos por medio de legados, que se excluyen del caudal relicto para el cálculo del 3 por ciento por ser consideradas como deudas no configuradoras por tanto del activo hereditario. En este sentido, se pronunció la DGT en la Consulta de 26 de Septiembre de 2011 (V2255-11), cuyo criterio reiteró el pasado 21 de Diciembre de 2016 (V5411-16)²². Hay que matizar que la exclusión de estos bienes transmitidos por medio de legado no se extiende a aquellos bienes que sean objeto de exención o bonificación fiscal.

Además, tampoco se van a tener en cuenta para determinar el caudal relicto el importe de las cantidades que procedan de seguros sobre la vida contratados por el causante, ni tampoco el importe correspondiente a los bienes adicionados y a las donaciones acumuladas. La no incorporación de estos últimos bienes a la hora de calcular el ajuar tiene su razón de ser según MUÑOZ DEL CASTILLO en que *los bienes adicionados jurídicamente (...) se incorporan al*

²² En sentido contrario falló la STSJ de Extremadura 250/2015, en la que se niega la exclusión de los bienes objeto de legado para el cálculo del ajuar.

caudal relicto a los exclusivos efectos de liquidar el ISD tratando de evitar que auténticas disposiciones a título gratuito tributen como transmisiones onerosas. Por tanto, no se pone en duda la validez del título traslativo, pero sí se pretende evitar el fraude, de ahí que no se adicionen a la hora de calcular el ajuar pero sí cuando se trata de tributar en concepto de ISD (a título gratuito) en lugar de ITPAJD (a título oneroso).

Por último, en virtud del art. 34.3 RISD a la cifra obtenida en base al cálculo del 3 por ciento sobre el caudal relicto corregido en atención a las exclusiones precedentes, se le debe restar el 3 por ciento del valor catastral de la vivienda habitual si se da el supuesto del art. 1.321 CC o disposiciones análogas en derecho civil foral o especial, que hace referencia a la adquisición por el cónyuge superviviente de los bienes que configuran el ajuar doméstico del causante respecto a la vivienda habitual²³ (acepción civil de ajuar). Por lo tanto, se trata de una disposición aplicable únicamente cuando el cónyuge superviviente recibe el ajuar, con independencia de quien sea el heredero.

Hecho el presente análisis, se concluye que aunque en la mayoría de supuestos no sea así, la adición del ajuar puede suponer un incremento considerable de la base imponible, especialmente para los grandes patrimonios, transmitidos sin que concurra el supuesto del art. 1321 CC, puesto que en dicho caso como se ha visto se descuenta el 3 por ciento del valor catastral de la vivienda habitual. Además, hay que matizar que este descuento del 3 por ciento del valor catastral ha sido calificado por muchos autores como un criterio de valoración arbitrario e ilógico, al que podemos extender la misma crítica realizada en base a la falta de relación lógica interna en el cómputo del ajuar. No obstante, ésta no debe ser entendida como una exclusión definitiva, sino como un aplazamiento en la tributación del ajuar que terminará realizándose en su totalidad al fallecimiento del cónyuge superviviente.

Hasta aquí se ha hecho referencia a la adición y exclusión de bienes, pero igualmente importante es cómo establecemos el *valor real* de los bienes sobre los que se debe aplicar el porcentaje (66.2 RISD), es decir cómo se valoran los bienes que integran el caudal relicto en la liquidación del ISD. A éstos efectos nos remitimos al art. 57 LGT en el que se regula la comprobación de valores. Este precepto nos detalla todas las formas que tiene la Administración Tributaria para valorar los bienes, puesto que aunque se trate de una tarea atribuida en principio al contribuyente, que tiene la obligación de realizar la declaración y

²³ La STSJ Castilla la Mancha de 16 de Febrero de 1993 determina la exclusión del ajuar de las adquisiciones de los hijos cuando la vivienda habitual es adquirida por el cónyuge superviviente.

liquidación del impuesto, el órgano gestor siempre realiza esta comprobación, hasta el punto de que si ésta no se realiza, la declaración del contribuyente adquiere el carácter de “provisional” que se consolida (en su caso) con la complementaria, siempre que los valores declarados y los comprobados no coincidiesen.

En resumen, el valor se comprueba por capitalización o imputación de rendimientos al porcentaje que la ley señale, estimación por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal²⁴, precios medios en el mercado, cotizaciones en mercados nacionales y extranjeros, por dictamen de peritos de la Administración o de forma residual por cualquier otro medio específico que la ley de cada tributo señale.

Además, la Ley 36/2006 de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal introdujo nuevos medios de comprobación como tener en cuenta el valor asignado a los bienes en las pólizas de contratos de seguro, el valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas en cumplimiento de lo previsto en la legislación hipotecaria y el precio o valor declarado correspondiente a otras transmisiones del mismo bien, teniendo en cuenta las circunstancias de éstas y realizadas dentro del plazo que reglamentariamente se establezca. También hay que advertir que se deberán tener en cuenta una serie de normas especiales de valoración cuya exposición no corresponde al presente trabajo, pero sí nombrar que se encuentran reguladas en la normativa del tributo como son la valoración del usufructo, nuda propiedad, uso y habitación y de otras instituciones propias de la sucesión como las sustituciones, fideicomisos, o las particiones. Éstas últimas no tienen efecto sobre el cálculo del ajuar puesto que éste se calcula antes de realizar la partición de la herencia y la división se produce posteriormente con el ajuar ya incluido.

No es de extrañar entonces que el perfil paradigmático del perjudicado por la presente regulación (hablando en términos absolutos) sea aquel contribuyente cuyo causante no disponía de bienes y enseres propios más allá de sus ropas (por vivir en un hotel o en una residencia geriátrica en los últimos años de su vida) que, sin embargo, disponía de un gran patrimonio consistente en la propiedad de acciones o participaciones, fondos en cuentas corrientes o en metálico u otros tipos de activos que, aun aportando un gran valor al caudal relictivo, no consistiesen en la propiedad de un inmueble o de objetos que pudieran ser

²⁴ Especial relevancia tiene este método en la valoración de los inmuebles. En caso de que se realice en base a este medio, se hace con el valor que figure en el catastro inmobiliario, sobre el que se deben aplicar unos coeficientes multiplicadores, materia desarrollada por el RD 1065/2007 y que ha sido objeto de muchos pronunciamientos contrarios, especialmente por parte del TSJ Com. Valenciana.

incluidos en el ajuar, puesto que estos contribuyentes tributarán de forma automática por un ajuar de que no disponen tal como se deduce del caso de la Resolución 6040/2013/00/00 del TEAC de 15 de Septiembre de 2016 en la que *el contribuyente recibía una masa hereditaria de más de 37 millones de euros formada en casi su totalidad por bienes bonificados (acciones o participaciones acogidas al denominado régimen de la 'Empresa Familiar')*²⁵. Se trata de un caso peculiar porque la bonificación de gran parte del patrimonio, consistente en una reducción de la base imponible en unos 35 millones de euros, no significa que estos bienes se excluyan del caudal relicto a la hora de calcular el ajuar, de modo que es posible que se dé la situación paradójica de tener una base imponible del impuesto configurada en gran parte por el ajuar, calculado sobre unos bienes que no solo se encuentran bonificados fiscalmente, sino que, además, ni tan solo son susceptibles de contener ajuar.

2.5. PREMISAS SENTADAS

Concluyendo ya con el presente apartado, cabe sentar las premisas sobre las que se va a desarrollar el siguiente apartado. Se destacan los siguientes puntos:

- 1) Es sabido que la técnica legislativa actual entorno al ajuar nace con una voluntad de impedir el fraude pero también de facilitar y agilizar la gestión del impuesto en este punto.
- 2) De la naturaleza jurídica de la institución regulada en el art. 15 LISD se deduce que no hay voluntad por parte del legislador de coordinar el precepto legal con la realidad fáctica. Sin embargo, aunque dicha intención no exista, ello no quita que los efectos sobre el patrimonio del causante sean igualmente perjudiciales, con la consecuencia de que todo se traslade al ámbito de la prueba, cuya rigidez puede eliminar la única posibilidad del contribuyente de escapar de lo que se considera como un perjuicio que actúa automáticamente.
- 3) Siguiendo el hilo conductor de la prueba, también afirmamos que dada la naturaleza de doble presunción²⁶ que en muchos casos se atribuye al ajuar debemos diferenciar aquellos supuestos en los que se pretende desvirtuar su existencia de aquellos en los que se pretenda probar un valor menor, con lo que hay una doble finalidad probatoria que no puede concurrir

²⁵ http://www.garrigues.com/es_ES/noticia/el-ajuar-domestico-en-el-impuesto-sobre-sucesiones-con-bienes-bonificados (21/04/2018) en referencia a la RTEAC 6040/2013/00/00

²⁶ En primer lugar se presume la existencia del ajuar y, además que éste es de un 3 por ciento del caudal relicto (STS 5553/2009 de 19 de Junio)

en un mismo supuesto, pues una realidad excluye a la otra (la valoración menor excluye la inexistencia y viceversa).

4) Hechas las precisiones iniciales, es fácil prever que dada la falta de concreción en el concepto de ajuar y de la dificultad material de valorar los bienes que lo integran, la prueba en este ámbito no se prevé una tarea fácil, sobre todo si se pretende acreditar la inexistencia de ajuar, cuestiones todas éstas que pasan a analizarse a continuación.

5) Además, el análisis en base a la cuantificación y aplicación, revela que, aunque no se dé en la generalidad de los casos, en determinadas circunstancias la incidencia del ajuar sobre la determinación de la deuda tributaria final es muy significativa hasta el punto de poder tener una base imponible (y posteriormente una base liquidable) configurada casi íntegramente por el ajuar, hecho que da sentido al presente trabajo y que justificaría la necesidad de que el régimen probatorio permitiera con cierta facilidad la desvirtuación.

3. ANÁLISIS DOCTRINAL Y JURISPRUDENCIAL

En el presente apartado se pretende analizar desde el punto de vista doctrinal y jurisprudencial una serie de cuestiones que han sido expuestas a nivel teórico en el apartado precedente desde el punto de vista del trato procesal de la prueba en la desvirtuación de la presunción. Hay que tener en cuenta que se va a seguir un estudio cronológico pero que dada la gran diversidad de materias controvertidas en los pronunciamientos lo vamos a dividir por razón de la materia en cuatro grandes grupos, sin perjuicio de que determinados pronunciamientos sean incluibles en varios de dichos grupos por la evidente proximidad de las temáticas. En primer lugar se expondrán las cuestiones sobre los medios de prueba; en segundo lugar, las cuestiones sobre existencia o inexistencia de ajuar; en tercer lugar, las cuestiones de concepto, y, por último, las cuestiones de cuantificación y valoración. Finalmente, se va a realizar una extracción de todas las elaboraciones jurisprudenciales y doctrinales utilizadas, diferenciándolas entre aquellas que dotan al sistema de una mayor flexibilidad de aquellas otras que producen el efecto inverso, para tener una idea global de la evolución observada en este punto y las posibles tendencias de futuro.

3.1. MEDIOS DE PRUEBA

Aunque los medios de prueba más utilizados para desvirtuar la doble presunción de ajuar sean el informe pericial y el acta notarial, se ha de decir que los diferentes pronunciamientos entorno a esta cuestión han dado lugar a la aceptación de muchos otros medios. Además, hay que matizar que la aportación de informe pericial y acta notarial no están exentos de control, de modo que en algunas ocasiones, atendiendo a las circunstancias del caso concreto, ceden y no son suficientes para configurar *prueba fehaciente*.

En primer lugar hay que destacar que muchos pronunciamientos de las salas de lo contencioso administrativo han llevado a cabo una *función pedagógica enumerando los medios de prueba que podrían ser aceptados para otorgar una valoración del ajuar doméstico inferior*²⁷, como por ejemplo la STSJ de Andalucía 10302/2008 de 29 de Mayo, en la que se citan como posibles medios de prueba el acta notarial, el informe pericial²⁸ e incluso el reportaje fotográfico.

En la SAN 5963/2000 de 5 de Octubre se rechazó la validez de una prueba por ser documental en vez de pericial puesto que había sido elaborada a instancia de parte y por persona no experta. Además del elemento subjetivo cualificado exigido en la elaboración de la prueba pericial, también se exige el elemento temporal al establecerse en la STSJ de Cantabria 60/2006 de 23 de Febrero que un informe pericial de parte aportado 7 meses después del fallecimiento del causante no se consideraba *prueba suficiente*²⁹, precisamente porque el transcurso del tiempo induce a pensar que hay un mayor riesgo de que se haya producido una ocultación o transmisión de bienes. Por lo contrario, se aceptó prueba pericial complementada con la testifical en la STSJ Castilla y León 2935/2011 de 22 de Diciembre precisamente por respetar ésta el elemento temporal, puesto que había sido elaborada en fecha muy próxima al fallecimiento, pero también por incluir otro elemento muy importante en toda prueba pericial que es la concreción en la descripción de los bienes. Se trataba de un informe que detallaba uno a uno 361 objetos incluyendo la *calidad, antigüedad, materiales, estado de conservación y características*³⁰.

²⁷ TOVILLAS MORÁN, J.M. (2011). *El Régimen jurídico del ajuar doméstico ...* (Pág. 170).

²⁸ En idéntico sentido, la STSJ Cantabria 241/2009 de 1 de Abril.

²⁹ En el mismo sentido la STSJ Madrid 523/2015 de 16 de Junio.

³⁰ En el mismo sentido la STSJ Asturias 842/2015 de 20 de Noviembre en la que se acepta el reportaje fotográfico que añadía un inventario detallado con *descripciones, método de tasación, criterio de valoración, comprobaciones y documentación*.

En base al acta notarial, importante es la STSJ Com. Valenciana 1303/2008 de 20 de noviembre, en la que se establece que un *acta notarial de presencia y constancia de bienes* con un documento de valoración de los bienes es suficiente para desvirtuar la presunción. Asimismo, se trata de un pronunciamiento curioso desde el punto de vista de sus efectos, puesto que no le da el carácter de definitiva a la realidad demostrada por los sujetos pasivos, sino que establece que se frena el automatismo de la presunción y se produce una inversión de la carga de la prueba, que recae finalmente en la Administración. Éste es un efecto que se ha venido repitiendo y ha acabado reproduciéndose también en dos resoluciones recientes del TEAC³¹ que son muy interesantes en tanto método de flexibilización del régimen de prueba: en ambas resoluciones se advierte de la insuficiencia de las pruebas para acreditar hechos³², pero se acepta la supresión del automatismo de la presunción y la inversión de la carga probatoria, de modo que, para la aplicación de la regla de valoración, se exige una justificación (por parte de la Administración Tributaria) que establezca el motivo de la no aceptación de las pruebas. En definitiva, se llega a un punto en el que las pruebas son insuficientes para demostrar una realidad pero suficientemente importantes como para ser tenidas en cuenta.

En lo que respeta a la prueba testifical, hay que señalar, tal como se dice a continuación (vid. 3.2.4), que normalmente va aparejada a otro medio de prueba al que complementa, y que por razones obvias, se trata de una prueba reducida a una serie de personas que por su posición están en condiciones de conocer de primera mano la situación patrimonial y personal del causante en el momento del fallecimiento. Es por eso que los perfiles de testigos más habituales se dan entre los familiares más próximos o trabajadores de las residencias geriátricas en las que se encontraba el causante en el momento del fallecimiento, tal como se acepta en la STSJ Asturias 847/2014 de 27 de Octubre. En cambio, en la STSJ Cat. 1172/2012 de 28 de Noviembre los testigos fueron el albacea³³ y un pariente del causante con el complemento de prueba documental, cuya valoración conjunta arrojó un resultado probatorio suficiente para minorar el ajuar de una persona que sólo habitaba un inmueble de los que era propietaria arrendando el resto y sin disponer de segunda residencia.

³¹ RR TEAC 6040/2013/00/00 de 15 de Septiembre de 2016 y 3615/2015/00/00 de 9 de Febrero de 2017

³² Informe pericial de parte en ambas y acta de notoriedad en una de ellas

³³ En cambio, en la STS 3328/2010 de 4 de Junio de 2010 se rechaza como *prueba fehaciente* la manifestación realizada por los albaceas en la escritura de partición de bienes en la que aseguraban que no existía ajuar en la herencia, hecho que resultaba contradictorio con la relación de bienes inicialmente presentada.

No obstante, no fue suficiente para desvirtuar la presunción el certificado de la directora del centro para gente de la tercera edad en el que se encontraba el causante y cuyo tenor literal establecía que *durante su estancia recibió asistencia médica, social y todos los cuidados necesarios para las actividades básicas de la vida diaria*. (STSJ Madrid de 5 de Mayo de 2016)³⁴.

En la resolución del TEAC 00/1965/2003 de 26 de Mayo de 2004 se acepta como medio de prueba para acreditar el valor una póliza de seguro admitida por la inspección en la que consta una relación de los bienes que configuran el ajuar y una lista en la que se expresa la existencia y valor mobiliario de los mismos. En cambio, en la STSJ Castilla y León 111/2015 de 17 de Julio se rechaza como prueba la aportación del historial clínico del causante para determinar que se trataba de una persona con limitaciones físicas y psíquicas, la vivienda habitual se encontraba sin muebles y abandonada y solo disponía de bienes no susceptibles de contener ajuar pero de los movimientos realizados en las cuentas corrientes, se dedujo que un tercero adquiriría los bienes y enseres por él.

Por último, ya no tanto en un ámbito de medio de prueba sino más bien en el de mecánica procesal cabe destacar que en la STSJ Murcia 862/2014 de 24 de Noviembre se rechazó la práctica de tasación pericial contradictoria alegando que no se había producido ninguna comprobación de valores al aceptar la Administración el mayor valor declarado por el contribuyente sin haber realizado ésta ninguna comprobación.

3.2. INEXISTENCIA DE AJUAR

En este punto nos vamos a fijar en la clasificación que realiza TOVILLAS MORÁN al dividir los supuestos en que se acepta la inexistencia de ajuar en base a los siguientes criterios: (1) Por la propia naturaleza de los bienes transmitidos, (2) Por residir el causante en domicilio ajeno o por no disponer del mismo, (3) por adjudicación del ajuar al cónyuge superviviente u otros parientes, (4) por declaración testifical de inexistencia y (5) otros supuestos.

Con todo, hay que remarcar que la prueba fehaciente de la inexistencia de ajuar es una tarea de máxima complejidad para el contribuyente³⁵, por eso la jurisprudencia de muchos

³⁴ Se trata de una sentencia en la que se aplicó un régimen estricto en la prueba puesto que a la declaración de la directora del centro hay que sumarle que el causante vivió en la residencia durante los últimos años de su vida y que su caudal relicto constaba únicamente de un depósito bancario, indicios que han sido aceptados como prueba fehaciente en base al criterio de razonabilidad.

³⁵ STSJ Com. Valenciana 881/2001 de 2 de Julio

tribunales han adquirido el posicionamiento marcado por la STSJ Castilla y León 321/2007 de 12 de Julio, que afirma que la tarea probatoria en este punto no es la de probar un hecho inexistente sino la de aportar los datos o indicios que permitan *dar por probado en términos de razonabilidad* que no se dispone de ajuar³⁶. Éste es un gran elemento de flexibilización del régimen de la prueba de un hecho negativo, que actúa como base o fundamento de las siguientes subcategorías creadas por la práctica jurisprudencial y que se configuran dando suficiencia probatoria a una actividad probatoria de mínimos o por indicios, postura que no siguen otros pronunciamientos como la STSJ Madrid 10577/2008 de 17 de Julio en la que se exige actividad probatoria *completa y fehaciente* para no infringir el art. 15 LISD.

3.2.1. Por la propia naturaleza de los bienes transmitidos

En la presente cuestión parece que el criterio adoptado se haya hecho más rígido con el paso del tiempo puesto que en la SAN de 19 de Febrero de 1998 se aceptaba como prueba fehaciente de inexistencia el hecho de que no hubiera bienes inmuebles en el caudal relicto al que se sumaba la residencia en domicilio de parientes. En una postura aún más relajada encontramos la STSJ Madrid 1816/2002 de 18 de Julio de la que se desprende que aunque la contribuyente no aportó ninguna prueba para desvirtuar la presunción, el hecho de que su caudal relicto constase únicamente de una cuenta corriente es *lógicamente incompatible* con la existencia de ajuar³⁷. Esta mecánica es extensible a otros bienes que tampoco llevan aparejado ajuar como los activos financieros, depósitos bancarios, participación en fondos de inversión, solares sin construcciones etc. (STSJ Asturias 696/2017 de 31 de Julio).

Contrariamente, en la Resolución del TEAC 00/979/2005 de 14 de Diciembre de 2005 se negó la inexistencia de ajuar a un causante cuyo caudal relicto constaba únicamente de fincas rústicas y cuentas bancarias, que además residió con sus hijos en los últimos 15 años de vida, y en igual sentido se pronunció la STSJ Madrid de 22 de Febrero de 2010³⁸ en la que aparece un elemento seguido a posteriori por muchos otros tribunales que consiste en no hacer depender la existencia de ajuar de la titularidad de bienes inmuebles del causante. Lo que viene a decir la sentencia, es que es posible que se disponga de ajuar aunque el causante viva

³⁶ Con el mismo criterio la STSJCat. 1195/2009 de 27 de Noviembre, que incide en el papel facilitador de la prueba en este supuesto en el que la anormalidad de ausencia de ajuar permite dar por probada la inexistencia de ajuar con una actividad probatoria mínima.

³⁷ En una lógica similar determinados tribunales aceptan calcular el ajuar excluyendo del caudal relicto todos los bienes que por su naturaleza no son susceptibles de contener ajuar (nos remitimos al apartado 3.4.1 puesto que es una cuestión de valoración que escapa al objeto del presente apartado en el que se trata en exclusiva la existencia o inexistencia de ajuar).

³⁸ Y la STSJ Madrid 2018/2014 de 12 de Febrero

en una vivienda alquilada, cedida o junto con otras personas³⁹ y tampoco cuando se comparte vivienda (STSJ Castilla y León 903/2010 de 20 de Abril).

Con todo, lo que se deduce de la evolución jurisprudencial en este punto es que esta rigidez, que se ha ido acentuando, da respuesta a la máxima de que la inexistencia de ajuar se da en casos muy limitados y excepcionales, con lo cual su prueba se refuerza, no es suficiente con una mera prueba de indicios o de mínimos. Aun así, que la mayoría de personas dispongan de ajuar no significa que el cálculo en un tres por ciento sea acertado y se ajuste a la realidad, cuestión que revisaremos con mayor profundidad en el punto 3.4.

3.2.2. Por residencia del causante en domicilio ajeno o por no disponer de vivienda

La STSJ Madrid 1741/2001 confirma la resolución del TEAR 28/13638/95 en la que se aseguraba que la mera alegación de que la causante vivía en casa de su hija (a la vez heredera) es suficiente para acreditar la inexistencia de ajuar⁴⁰. En un sentido similar se pronuncia el TSJ Aragón en las Sentencias 612/2007 y 651/2007 de 4 y 21 de Diciembre respectivamente, en las que además de la situación de residencia en domicilio ajeno se une la inexistencia de bienes susceptibles de contener ajuar en el caudal relicto (3.2.1.)⁴¹, de modo que el complemento de ambos sirven al tribunal para determinar inexistencia de ajuar, lo cual nos deja la duda de si el hecho de concurrir únicamente el elemento de residencia en domicilio ajeno, también hubiera tenido, en este caso, la suficiente entidad como para desvirtuar la presunción.

En sentido contrario, encontramos la STSJ Madrid 10577/2008 de 17 de Julio en cuyo fundamento jurídico 2º se dice lo siguiente: *la causante vivía en casa de una hija, circunstancia que por sí sola no acredita la inexistencia del ajuar, pues es impensable que por ello no tuviera enser, ropa o muebles propias y personales*⁴². Además se sigue añadiendo que aun en el caso de que el hecho anterior tuviera la suficiente entidad como para creer que

³⁹ Especial relevancia tiene la STSJ Canarias 365/2008 de 10 de Diciembre en la que se niega la exclusión del ajuar a un contribuyente cuyos inmuebles había poseído únicamente a título de nudo propietario en base a la constitución de un derecho real de usufructo vitalicio.

⁴⁰ En el mismo sentido la STSJ Murcia 634/2009 de 16 de Julio.

⁴¹ En la misma dirección la STSJ Com. Valenciana 613/2017 de 26 de Junio en la que se acepta la inexistencia de ajuar ante a) donación a un hijo de la única vivienda propiedad del causante b) No adquisición de nueva vivienda c) Residencia alternativa en la vivienda de los hijos.

⁴² También en la Resolución de la DGT V0512-06 (en este caso el causante vivía en un geriátrico pero no se cuestiona que el hecho no tenga entidad suficiente, sino que no queda acreditado por haberse hecho con una mera alegación, sin llevar a cabo una actividad probatoria suficiente).

no hay ajuar, no se ha producido la actividad probatoria *fehaciente* que la ley exige.⁴³ Por lo tanto, de nuevo tenemos un caso en el que se dota de rigidez al sistema de presunciones, negando como ya se ha dicho la aplicación del criterio de razonabilidad por parte de los tribunales, hecho que hace prácticamente imposible la acreditación de inexistencia. No obstante, la STSJ Galicia 394/2012 de 4 de Junio acepta como criterio la alegación de que el causante había vivido en un hotel y posteriormente en una residencia geriátrica los últimos 8 años de su vida.

3.2.3. Por adjudicación del ajuar

Esta postura tiene su fundamentación en la interpretación de la adjudicación del ajuar al cónyuge supérstite o parientes *siguiendo las reglas del derecho de familia y no en virtud de un título de derecho sucesorio*.⁴⁴ Por lo tanto, se trata de un argumento material en el que se pretende librar del pago de la parte del ajuar a los herederos que no lo han recibido efectivamente. A estos efectos, cabe destacar la STSJ Castilla la Mancha 58/1993 de 16 de Febrero, en la que se declaró la inexistencia de ajuar por haber recibido el cónyuge supérstite el ajuar mediante partición en documento privado. El tribunal en este punto no se detiene a cuestionar la exclusión de ajuar, sino que analiza la validez de la operación con resultado afirmativo puesto que los herederos están facultados para realizar la adjudicación y, además, para que el documento particional tenga eficacia obligacional solo se necesita la expresión de la voluntad de las partes y la constancia por escrito.

En el mismo sentido, la STSJ Com. Valenciana 470/2003 de 9 de Abril, en la que en la partición se acuerda que el cónyuge supérstite renuncia a los derechos sucesorios y recibe a cambio todo el ajuar y otros bienes en pago de su haber ganancial. También se puede destacar la STSJ Andalucía de 18 de Mayo de 2007 en cuyo caso los padres del causante habían transmitido el ajuar a las hermanas que vivían en el mismo domicilio, con lo cual se consideró que el ajuar de la casa había sido adjudicado a las hermanas del causante.

En sentido contrario, se menciona la STSJ Andalucía de 22 de Febrero de 2016, en la que la viuda renunció al usufructo viudal adjudicándosele en pago la mitad de todos los bienes del caudal relicto (7 inmuebles, saldos bancarios y créditos fiscales). La otra mitad (consistente en bienes que no contenían ajuar) se adjudicó a un único heredero al que también se le imputó ajuar aun sin haber recibido bienes susceptibles de contenerlo puesto que según el tribunal *Lo*

⁴³ Con idéntico criterio la STSJ Cat. 601/2006 de 9 de Junio

⁴⁴ TOVILLAS MORÁN, J.M. (2011). *El Régimen jurídico del ajuar doméstico...*(Pág. 167)

realmente decisivo, a los efectos de su exclusión, es demostrar fehacientemente que los elementos integrantes del mismo no existían en la fecha del fallecimiento del causante, de no ser así, se presume que el heredero ha recibido la parte correspondiente a la cuota hereditaria.

3.2.4. Por declaración testifical de inexistencia

En este punto hay que decir que raramente esta prueba por sí sola es suficiente para desvirtuar la presunción, normalmente aparece vinculada a otros indicios como la naturaleza de los bienes transmitidos o el hecho de no disponer de una vivienda propia por parte del causante. Asimismo, esta complementariedad se entiende en muchas ocasiones como recíproca, de modo que si bien es cierto que la declaración testifical por sí sola no es prueba suficiente también lo es que, en otros casos, su aportación genera la suficiencia probatoria que los otros medios de prueba requieren y de la que tampoco disponen por sí mismos.

Además, como ya se ha señalado, los testigos que se aceptan suelen pertenecer a un círculo de personas muy restringido que por su proximidad al causante, son los únicos que son aptos para explicar con conocimiento de causa cuáles eran las condiciones de vida o la configuración del patrimonio del causante en el momento de fallecer y durante los meses o años anteriores. Es por esto que se suele limitar subjetivamente a los hijos del causante o a algún trabajador de la residencia geriátrica en la que el causante pasó los últimos años de su vida (STSJ Catalunya 268/2001 de 27 de Marzo⁴⁵ o la STSJ Castilla y León 305/2001 de 30 de Junio⁴⁶). Sin más dilaciones se pueden hacer extensivos los pronunciamientos señalados en el punto 3.1 cuando hacemos referencia a la prueba testifical siempre que su finalidad sea la prueba de inexistencia y no la de acreditar una valoración inferior.

3.2.5. Otros supuestos

Aquí podemos citar la STSJ Andalucía 991/2006 de 29 de Mayo, en la que se acredita fehacientemente probada la inexistencia de ajuar porque en base al expediente administrativo se entendía suficientemente probado que el mismo había sido destruido por ser inservible. Algo muy interesante de este supuesto es que la destrucción se había realizado con

⁴⁵ En este caso la declaración testifical de inexistencia se combinó con la comprobación de falta de bienes muebles en el último domicilio que había tenido el causante.

⁴⁶ Declaración de la Administradora-Gerente de la Residencia de la Tercera Edad y declaraciones de los parientes que aseguraban haber recibido los bienes que configuraban el ajuar antes de entrar su familiar a la residencia y durante su estancia en la misma.

posterioridad al fallecimiento del causante, de modo que se puede calificar como uno de los únicos supuestos en que se acepta una “inexistencia sobrevenida del ajuar”.⁴⁷

Además, muy curioso es el caso de la STSJ de Castilla y León 1707/2011 de 14 de Julio en la que se rechazaron las pretensiones de las recurrentes que alegaban inexistencia de ajuar por consistir el mismo en muebles de valor, utensilios, alhajas, ropas y enseres que eran incompatibles con el género masculino del causante y con su estado de salud, de modo que se supera el criterio de que los bienes del ajuar deban ceñirse exclusivamente al uso personal del causante.

3.3. CUESTIONES DE CONCEPTO

Dada la manifiesta inconcreción de la ley en este punto, la jurisprudencia ha ido desarrollando y dotando de contenido el ajuar, diferenciándolo también del concepto civil de ajuar doméstico (vid. 2.2). En base a la delimitación establecida en el 2.2 (tanto por la naturaleza de los bienes como por el uso que se les da, encontramos la STSJ Canarias 393/2003 de 29 de Abril⁴⁸. Además, es habitual en la jurisprudencia del TS encontrar las referencias al concepto *usual* de ajuar contenido en el DRAE (SSTS 2348/1995 de 26 de Abril, o 3524/1998 de 29 de Mayo de 1998)⁴⁹. En la reciente STS 3538/2016 de 20 de Julio en cambio, se hace una interpretación literal y propia del concepto con referencia a la LISD.

Además, siguiendo el mismo esquema de estudio del apartado 2.2., en el que se comentaba la remisión a la normativa del IP, fue relevante la STSJ País Vasco 125/1996 de 14 de Febrero en la que se recurrió a dicha remisión y se excluyeron una serie de objetos *porque su condición de obras de arte, cuadros o muebles con valor artístico, prevalece, está por encima de su función en el hogar*, de modo que volvemos a ver esta referencia a la delimitación y remisión del concepto por la naturaleza de los objetos pero también por su utilidad, con exclusión de aquellos bienes que escapan al uso meramente doméstico.⁵⁰ Además, la

⁴⁷ En sentido contrario la Consulta de la DGT V2582-06 deniega la inexistencia y exige la *prueba fehaciente* siendo insuficiente la declaración de que los bienes muebles de la vivienda se encontraban inservibles.

⁴⁸ Además de la delimitación también remarca la diferencia respecto al concepto civil de ajuar (vid. 2.2), criterio que suscribe la Resolución del TEAC 00/2661/2003 de 21 de enero de 2004, en la que además se determinan insuficientes unos folios con una valoración realizada por joyeros y anticuarios designados por la propia interesada.

⁴⁹ En el mismo sentido la STSJ Cantabria 548/2003 de 14 de Marzo con la inclusión de los bienes que no formen parte del ajuar pero que no excedan de las 250.000 pesetas (regulación anterior a la actual)

⁵⁰ En igual criterio la STSJ Catalunya de 28 de Noviembre de 2008 “*bienes muebles, objetos, electrodomésticos, vestuario, utensilios de uso ordinario y necesario para el normal desarrollo de la vida familiar*”

Resolución de la DGT V0832-17 resuelve sobre una serie de bienes⁵¹ que considera excluidos del ajuar por no ser *bienes muebles, de uso personal o por producir renta*.

3.4. CUESTIONES DE VALORACIÓN Y CUANTIFICACIÓN

3.4.1. Base para aplicar el tres por ciento

Hay que tener clara la estructura de este punto puesto que puede dar lugar a confusión. Se debe tener en cuenta que los pronunciamientos sobre la base de aplicación versan sobre tres situaciones diferenciadas: A) Las cuestiones entorno a la determinación del caudal relicto (si se debe tomar en consideración el importe bruto o el neto), B) Exclusión por propia iniciativa del tribunal de determinados bienes que sí deberían configurar el caudal relicto a efectos del cálculo del ajuar pero que, por cuestiones de razonabilidad (por ser bienes no susceptibles de contener ajuar), se exceptúan de la base de cálculo y C) La cuestión de exclusión de los bienes adicionales contenida en los arts. 25-28 RISD.

A) Caudal relicto: en la Resolución 00835/2005/00/00 del TEAC para la unificación de doctrina se estableció que el caudal relicto era el resultante de reducirlo en el importe de las cargas y gravámenes pero no de las deudas ni gastos.⁵² En cambio, la STSJ de Castilla y León 153/2007 de 29 de Marzo tomaba como referencia el importe bruto del caudal relicto.⁵³ (para mayor detalle vid. 2.4).

B) Exclusión por iniciativa propia: En muchas ocasiones éste ha sido el punto en el que los tribunales se han apoyado para salvaguardar el principio de capacidad económica, puesto que la mecánica seguida por algunos pronunciamientos ha sido la de excluir una serie de bienes a la hora de determinar el caudal relicto para aplicar el 3 por ciento, haciendo una interpretación correctiva de dicho concepto, en base al razonamiento lógico de que no es coherente que un bien no susceptible de contener ajuar incremente la base de cálculo del mismo.⁵⁴

⁵¹ *Participaciones, activos financieros, explotaciones de acuicultura, embarcación auxiliar, turismo, etc.*

⁵² Con idéntico criterio la STSJ Andalucía de 3 de abril de 2004 i la Resolución 00835/2005/00/00 del TEAC.

⁵³ Igual criterio acoge la STSJ Extremadura 1181/2009 de 16 de Diciembre y la STSJ Andalucía 191/2011 de 28 de Marzo

⁵⁴ STSJ Madrid 1128/2006 de 20 de Septiembre en la que se excluye del caudal relicto el dinero y los activos financieros puesto que está *probado de forma fehaciente la inexistencia de ajuar en base a dichos bienes*. En sentido parecido las SSTSJ Cat. 462/2008 de 2 de mayo y la de 28 de noviembre del mismo año en la que el ajuar se computa únicamente sobre la vivienda de alquiler en la que residía la causante. También en la STSJ Andalucía 11389/2008 de 27 de noviembre se excluyen del caudal relicto las fincas urbanas propiedad del causante por encontrarse todas ellas en alquiler.

Esta forma de actuar por parte de los tribunales se encuentra abiertamente en contradicción con el art. 34.3 RISD, en el que se mencionan los bienes que se deben excluir del caudal para el cómputo del ajuar sin que se mencione en ningún momento los bienes no susceptibles de contener ajuar. En este sentido, se pronuncian la STSJ Madrid 689/2013 de 11 de Julio y la STS 3538/2016 de 20 de Julio, en las que se hace una interpretación literal del precepto legal, de modo que el cálculo se debe hacer sobre todo el caudal relicto (LISD) o sobre toda la masa hereditaria (RISD). En la misma dirección se encuentra al negar la exclusión del importe de un pagaré del caudal relicto la STSJ Madrid 476/2013 de 17 de Mayo que justifica la negativa de exclusión con que *el contrato del que dimana el pagaré se ha perfeccionado y su entrega libera al deudor, por tanto, independientemente que se cobre o no, debe incluirse en la herencia a todos sus efectos* (se entiende que también para el cómputo del ajuar). Además, el tribunal ve incongruente que se incluya el importe del pagaré en el caudal relicto y en cambio no se tenga en cuenta para el cálculo del ajuar.

C) Bienes adicionales: Otra cuestión diferente de la anterior es la no adición a la base de cálculo de los bienes adicionales de conformidad con los arts. 25-28 RISD a los que ya se ha hecho referencia (vid. 2.4) y de los que se destaca la STSJ Andalucía 11390/2000, de 21 de Julio.

3.4.2. Descuento del tres por ciento del valor catastral de la vivienda habitual

En este punto, algunos pronunciamientos han ido dirigidos a reafirmar que el valor que se debe tomar en cuenta es el catastral tal como predica la literalidad del precepto, no el comprobado por la administración⁵⁵, ni el real⁵⁶. Además, el TEAC en su Resolución 00/7170/2003 de 23 de Junio de 2004 establece que en caso de acreditar fehacientemente una cuantía inferior al ajuar, el descuento del tres por ciento del valor catastral de la vivienda habitual por la adquisición del ajuar del cónyuge se descuenta igualmente pero sobre la cuantía menor, no sobre la resultante de aplicar el porcentaje a la base de cálculo.

Otra cuestión que se suscita es la prueba de que el cónyuge supérstite haya recibido realmente los bienes, dado que se trata de un punto en el que el contribuyente se ve beneficiado y, por lo tanto, aparecen incentivos para cometer un fraude mediante la alegación de que el cónyuge supérstite ha recibido el ajuar cuando realmente lo hayan recibido otros causahabientes. En este supuesto se ha aceptado como prueba fehaciente la *atribución en el cuaderno particional*

⁵⁵ STSJ Madrid 183/2005 de 4 de Marzo

⁵⁶ STSJ Madrid 115/2007 de 26 de Enero

*de que el cónyuge superviviente reciba las ropas, mobiliario y enseres que constituyen el ajuar de la vivienda matrimonial*⁵⁷.

También son relevantes las cuestiones que se plantean entorno a la separación o unión de fincas urbanas a efectos de determinar qué valor catastral se debe tener en cuenta⁵⁸, y a éste efecto es muy interesante la STSJ Canarias 493/2000 de 7 de Abril, en la que se admite como prueba el certificado de un aparejador que especificaba que dos viviendas se encontraban unidas y, por lo tanto, ambas configuraban a la vez la vivienda habitual del causante y de la cónyuge superviviente. En cambio, en la STSJ de Canarias 542/2000 de 24 de Mayo se niega la agrupación de dos viviendas porque este hecho no se había acreditado mediante certificación registral ni constaba ninguna autorización de licencia de obras por parte del Ayuntamiento ni otro documento que acreditara la unión de viviendas.

Por último, también cabe destacar la STSJ Madrid 528/2012 de 10 de Julio en la que se declaró la anulación de una liquidación impugnada puesto que el cómputo del tres por ciento del valor catastral se había realizado en base a un recibo del IBI correspondiente al ejercicio de 2002, cuando se debe tener en cuenta el valor catastral de la vivienda habitual en el momento del devengo del impuesto, que en este caso se había producido en el año 2000.

3.4.3. Los legados

En este punto se pueden diferenciar dos tipos de problemáticas: en primer lugar una problemática sobre cuantificación que hace referencia a la inclusión o no de los legados para determinar el importe del caudal relicto y otra problemática en la adjudicación de la parte del ajuar (una vez calculado) tanto a los legatarios como a las personas en que concurra la doble condición de heredero y legatario.

En este punto, hay pronunciamientos verdaderamente opuestos aunque la opción predominante es la de exclusión de los bienes objeto de legado a la hora de calcular el ajuar⁵⁹. Contrariamente, en la STSJ Extremadura 956/2013 de 17 de Diciembre se incluyen los legados a la hora de determinar el ajuar⁶⁰ pero el pronunciamiento continúa dando solución a

⁵⁷ TOVILLAS MORÁN, J.M. (2011). *El Régimen jurídico del ajuar doméstico* ... (pág. 174)

⁵⁸ Se trata de una cuestión relevante, puesto que la acreditación de unión incrementa el valor catastral de la vivienda habitual al computarse el tres por ciento sobre la unión de los valores catastrales de las fincas unidas y no sobre uno de ellos como cuando no se acredita suficientemente la unión de los inmuebles.

⁵⁹ Resoluciones DGT V2255-11 y V5411-16, que hay que recordar que se trata de una exclusión que no alcanza a los bienes exentos o que den lugar a bonificaciones fiscales ya que éstos sí forman parte del caudal relicto.

⁶⁰ También en la STSJ Extremadura 250/2015 de 24 de Marzo

la segunda problemática que señalábamos: *a efectos de determinar la participación individual de cada causahabiente la obligación no será extensible a los legatarios*. Por lo tanto, según esta sentencia, se añaden los bienes objeto de legado a la base de cálculo pero a la hora de determinar la parte que corresponde a cada causahabiente no se tienen en cuenta a los legatarios.

Para los sujetos en los que concurre a la vez la situación de heredero y legatario encontramos la STSJ Castilla y León 479/2011, de 14 de Noviembre en la que se aplica estrictamente la regla del 23.2 RISD “*en 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*”, con lo cual no se tiene en cuenta los legados recibidos a la hora de asumir su parte del ajuar, únicamente se hace en base a la cuota que ostentan en calidad de herederos.

Por último, destacar las Resoluciones de la DGT V1506-14 y V0723-15 en las que se resuelve si en base al ajuar el legatario de parte alícuota se equipara al causahabiente en lo que se refiere a obligaciones frente a la Hacienda Pública, con respuesta afirmativa, puesto que no se trata de la *atribución de un bien con exclusión de cualesquiera otros del caudal hereditario* (23.2 RISD) tal como sí sucedería en el legado de cosa determinada.

3.4.4. Otras cuestiones

En el ámbito de la valoración hay que destacar la STSJ Cat. de 28 de Abril de 2005 en la que se practicó prueba pericial por la administración en segunda instancia que arrojaba un valor por ajuar inferior al declarado por la actora en primera instancia (que ya era inferior al cálculo automático del 3 por ciento). Se debe tomar como bueno el último de los valores obtenido que era, a la vez, el menor.

3.5. EXTRACCIÓN JURISPRUDENCIAL

Llegados a este punto, estamos en condiciones de asegurar que la flexibilización del régimen de prueba no ha sido uniforme en todas las materias ni tampoco en todos los tribunales, aunque de modo generalizado sí se entrevé cierta facilitación de la actividad probatoria. Las elaboraciones jurisprudenciales más utilizadas para flexibilizar el régimen probatorio han sido las siguientes:

- (1) La aplicación del criterio de razonabilidad a la hora de valorar la actividad probatoria negativa, hecho que pasa por dar suficiencia probatoria a la prueba de mínimos o por indicios;
- (2) Yendo más allá, la directa exención de prueba cuando de las circunstancias del caso se deduzca la inexistencia de ajuar, de entre las que se puede destacar el hecho de que el caudal relicto conste únicamente de bienes no susceptibles de contener ajuar;
- (3) La inversión de la carga probatoria mediante la elaboración jurisprudencial consistente en aceptar que determinados medios de prueba no son suficientes *per se* para acreditar hechos pero sí para frenar el automatismo de la presunción y para ser tenidos en cuenta, recayendo finalmente sobre la Administración Tributaria la carga de motivar su negativa a aceptar dichos medios de prueba como válidos;
- (4) La exclusión de bienes no susceptibles de contener ajuar de la base de cálculo del 3 por ciento, calificando como ilógico que dichos bienes incrementen la base de cálculo, y, consecuentemente, incrementen también la cuantía adicionable a la base imponible en concepto de ajuar;
- (5) La acreditación de inexistencia por adjudicación, mecanismo que consiste en eximir de tributación respecto al ajuar a la persona que aun siendo causahabiente no ha recibido efectivamente los bienes que lo configuran;
- (6) La exclusión de los legados de la base de cálculo, por considerarlos parte del pasivo de la herencia y por lo tanto, no susceptibles de configurar el caudal relicto en tanto tienen la naturaleza de deuda hereditaria;
- (7) La aceptación de la “*inexistencia sobrevenida*” en el supuesto de ser inservibles los bienes que configuran el ajuar aun cuando dichos bienes sí eran servibles en el momento del devengo del impuesto.

Hay que señalar que en el presente trabajo se han mencionado otros medios que también favorecen al contribuyente pero que no son de naturaleza jurisprudencial, sino que están contemplados en la propia normativa, como pueden ser la no inclusión a la base de cálculo de los bienes adicionables (25-28 RISD) o la no imputación de ajuar (una vez calculado) a los legatarios (23.2 RISD).

Aunque dispongamos de este amplio catálogo de mecanismos, los órganos administrativos aún continúan aplicando un régimen mucho más estricto que el que se aplica en muchos de

los tribunales contencioso-administrativos, situación que se explica por la falta de discrecionalidad de la que disponen a la hora de gestionar el tributo y por la exigencia legal de la actividad probatoria *fehaciente*. Estos criterios más rígidos también son seguidos por muchos tribunales de la jurisdicción contencioso-administrativa, cuyas elaboraciones pueden sintetizarse como sigue:

(1) En contraposición a la inclusión del criterio de razonabilidad en la actividad probatoria negativa, encontramos la exigencia de llevar a cabo una *actividad probatoria fehaciente* aun en los casos en que los hechos y circunstancias tengan la suficiente entidad como para creer que no existe ajuar.

(2) Someter la aportación de informe pericial a una serie de exigencias para certificar su validez, hecho que pasa por revisar que se den tres condiciones: la subjetiva (quien elabora el informe debe ser un profesional de la materia), la temporal (el informe se debe haber realizado en un lapso de tiempo mínimo respecto al fallecimiento del causante) y el elemento de contenido, puesto que dicho informe debe ser lo suficientemente detallado como para acreditar con la precisión debida las informaciones que refleja.

(3) Negar de forma generalizada la suficiencia *per se* de la prueba testifical, hecho que pasa por rebajarla a la categoría de prueba complementaria o accesoria a otros medios de prueba. Además, otra limitación de este medio de prueba es el hecho de restringirla subjetivamente a las personas que configuran el círculo más próximo del causante, alegando que van a ser las más indicadas para dar testimonio sobre el patrimonio y condiciones de vida del *de cuius* en los momentos previos a su fallecimiento.

(4) No hacer depender la existencia de ajuar de la titularidad de bienes inmuebles por parte del causante, puesto que el hecho de vivir en una vivienda alquilada, cedida o compartida no es necesariamente incompatible con la existencia de ajuar;

(5) En oposición a la regla flexibilizadora dada en los casos de exclusión por adjudicación, se sostiene la aplicación de una presunción judicial de adquisición del ajuar en función de la cuota hereditaria de no haberse demostrado fehacientemente la ausencia de dichos bienes a la fecha de fallecimiento del causante;

(6) Siguiendo en el ámbito de la cuantificación, y en concreto en la determinación de la base para aplicar el porcentaje del 3 por ciento, se puede destacar la postura más estricta consistente en calcularlo sobre el caudal relicto bruto (sin descuento de las cargas, deudas ni

gastos deducibles). Y en el mismo sentido, negando la exclusión de los bienes objeto de legado de la base de cálculo del ajuar.

Aunque haya mucha controversia entre los diferentes posicionamientos, son especialmente significativos los recientes pronunciamientos del TS en unificación de doctrina, que se apartan de toda esta elaboración jurisprudencial más laxa como se deduce por ejemplo de la ya mencionada STS 3538/2016 de 20 de Julio, con lo cual todo lo que el contribuyente gana en las Salas de lo contencioso administrativo de los TSJ topa con las resoluciones casacionales.

Además, hay que destacar el reciente ATS 561/2018 de 29 de Enero, en el que se admite un recurso de casación promovido por el Principado de Asturias en cuyos motivos se encuentra precisamente la petición de adoptar un criterio de cuantificación unánime en el ajuar en base a una STSJ Asturias en la que se había aplicado el criterio de la exclusión de bienes no susceptibles de contener ajuar de la base de cálculo. Las peticiones del Principado de Asturias ponen de manifiesto que con esta contradicción de criterios se está produciendo una situación de inseguridad jurídica en su vertiente de aplicación del derecho que en nada beneficia a los contribuyentes:

“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)”.

Aun teniendo en cuenta la dirección tomada por el TS en la STS 3538/2016 de 20 de Julio, cabe esperar para ver si los dos recientes pronunciamientos del TEAC de 15 de Septiembre de 2016 y de 9 de Febrero de 2017, terminan por calar de forma definitiva en la jurisprudencia del TS, puesto que en ellos se aplica por primera vez en sede económico-administrativa el mecanismo de la inversión de la carga probatoria que, en este punto, podría ser considerado como la piedra angular de la aceptación de muchos de los demás mecanismos flexibilizadores mencionados anteriormente, que vienen a reafirmar la naturaleza de *iuris tantum* de la presunción del ajuar, eliminando los supuestos de imposibilidad probatoria a la que se ven sometidos muchos contribuyentes como se ha puesto de manifiesto en el presente trabajo al definir las posturas jurisprudenciales más rígidas.

4. CONCLUSIONES FINALES

I. De la evolución histórico-normativa en base a la técnica legislativa aplicada en la regulación del ajuar se deduce que la técnica presuntiva en este punto se aplica para combatir una situación generalizada de fraude, puesto que dada la naturaleza de los bienes integrantes del ajuar se pone de manifiesto que se trata de bienes fácilmente ocultables por los contribuyentes y difícilmente perseguibles por la Administración Tributaria. Pronto se ve que esta fórmula antidefraudatoria implica, a la vez, una mayor agilidad tanto en la declaración del contribuyente, como en la gestión del impuesto, pues se suprime la difícil exigencia de tener que delimitar y valorar los bienes que configuran el ajuar.

II. Retomando la idea de la delimitación y valoración de los bienes, concluimos que la regulación en este punto contiene numerosos vacíos normativos, puesto que no disponemos de un concepto autónomo de ajuar doméstico en el ámbito fiscal ni de unas reglas de valoración, cuantificación y aplicación claras, situación normativa que si bien es cierto que no produce ningún problema en gran parte de las liquidaciones del impuesto, dado que actúa la presunción de forma automática, también lo es que todos aquellos contribuyentes que pretendan recurrir a la *prueba en contra* deben de hacer frente a esta inconcreción normativa, que, sumada a la disparidad de los pronunciamientos y a la falta de unificación de los criterios de cuantificación, produce una situación de inseguridad jurídica de la que se pide urgentemente una solución, tal como se desprende del reciente ATS 561/2018 de 29 de Enero.

III. Del análisis sobre la naturaleza jurídica de la figura presuntiva contenida en el art. 15 LISD, concluimos que estamos ante la unión de una regla de valoración y una verdad interina, hecho que nos permite dar explicación al doble contenido (material y formal) del precepto. A la vez, también nos sirve para justificar la falta de relación lógica interna del precepto, que no se exige en las reglas de valoración, y la distribución de la carga probatoria, puesto que la dinámica de las verdades interinas en este aspecto consiste en la exención de prueba a la Administración y la inversión de la carga probatoria que recae finalmente sobre el contribuyente. Con todo, se deduce que el precepto crea dos realidades (de ahí que se la califique en ocasiones como una doble presunción) determinando en primer lugar la existencia de ajuar en todo caso y que éste se computa en un 3 por ciento del valor del caudal relicto.

IV. De la doble realidad de la que se habla en el punto anterior, se deduce que la actividad probatoria de desvirtuación irá encaminada a dos objetivos que se excluyen entre sí y que son

claramente diferenciados: por una parte la actividad probatoria para acreditar la directa inexistencia de ajuar y la actividad probatoria dirigida a acreditar que sí existe ajuar pero que éste se computa en una cuantía inferior a la surgida de la aplicación de la regla de cálculo.

V. Del análisis sobre la cuantificación y aplicación del ajuar a la base imponible, se extrae que en gran parte de los supuestos la incidencia de la inclusión del ajuar sobre la deuda tributaria final no es especialmente significativa, aunque se observa que por razones socioeconómicas cada vez hay una mayor brecha entre la cantidad obtenida con la aplicación del porcentaje y el patrimonio real correspondiente al ajuar. Además, podemos afirmar que en determinadas circunstancias, el impacto del ajuar sobre la determinación de la deuda tributaria sí que es significativo tal como se desprende de la RTEAC de 15 de Septiembre de 2016 en la que se da la situación paradójica de tener una base imponible del impuesto configurada en gran parte por el ajuar, calculado sobre unos bienes que no solo se encuentran bonificados fiscalmente sino que, además, ni tan solo son susceptibles de contener ajuar.

VI. Entrando en el estudio del régimen de la prueba, se concluye que aunque se trata de una materia sobre la que hay mucha disparidad entre los diferentes tribunales, con carácter general ha habido cierta flexibilización en su trato procesal, excepto en el supuesto de la prueba de inexistencia, en el que dado que la inexistencia de este tipo de bienes se da en casos muy limitados y excepcionales, su prueba ha tendido a reforzarse para que haya una coincidencia entre aquellos casos en los que se concede la suficiencia probatoria de inexistencia y aquellos en los que hay una verdadera inexistencia de ajuar.

VII. Se determina además que la tendencia de facilitar la actividad probatoria se ha producido sobretudo en el ámbito de la jurisdicción contencioso-administrativa de algunos Tribunales Superiores de Justicia. Sus elaboraciones jurisprudenciales han sido claves para evitar situaciones en las que la actividad probatoria había devenido una tarea de extrema dificultad o incluso imposible, poniendo en riesgo la verdadera naturaleza de *iuris tantum* de la presunción. Entre dichas elaboraciones se pueden destacar: (1) La aplicación del criterio de razonabilidad en la valoración de la prueba de hechos negativos, (2) La exención de prueba en situaciones evidentes de inexistencia, (3) La inversión de la carga probatoria, (4) La exclusión de la base de cálculo de los bienes no susceptibles de contener ajuar, (5) La acreditación de inexistencia por adjudicación, (6) La exclusión de los legados de la base de cálculo y (7) La aceptación de la *inexistencia sobrevinida* en caso de ser inservibles los bienes integrantes del ajuar.

VIII. En sentido contrario, los órganos de gestión, algunos TSJ y el criterio unificador del TS, anclados en la literalidad del art. 15 LISD aún se mantienen en un posicionamiento mucho más rígido en base a dicha actividad probatoria al exigir *prueba fehaciente*, hecho que, en determinados casos, limita por completo la posibilidad de aportar prueba en contra, o hace imposible la suficiencia de la misma a la hora de ser valorada. Los criterios aplicados a la hora de valorar la actividad probatoria en esta postura se pueden sintetizar como sigue: (1) Exigencia de llevar a cabo actividad probatoria fehaciente aun cuando de las circunstancias del caso se deduzca que no existe ajuar, (2) Exigencia del triple condicionante (subjetivo, temporal y de contenido) a la práctica de prueba pericial, (3) La negación generalizada de la suficiencia *per se* de la prueba testifical y su consiguiente limitación subjetiva al círculo más cercano del *de cuius*, (4) La insuficiencia de la falta de titularidad de bienes inmuebles para acreditar la inexistencia de ajuar, (5) La presunción de adquisición del ajuar en caso de no haberse demostrado fehacientemente la ausencia de dichos bienes a la fecha de fallecimiento del causante, (6) El cálculo del ajuar cogiendo como base el caudal relicto bruto sin exclusión de las cargas, deudas y gastos deducibles o de los bienes objeto de legado.

IX. En base a las posibles tendencias de futuro y a pesar de la reciente jurisprudencia del TS que falla hacia las posturas más rígidas (tal como se desprende de la STS 3538/2016 de 20 de Julio) cabe esperar para ver si los dos recientes pronunciamientos del TEAC de 15 de Septiembre de 2016 y de 9 de Febrero de 2017 terminan por calar de forma definitiva en la jurisprudencia del TS, puesto que en ellos se aplica por primera vez en sede económico-administrativa el mecanismo de la inversión de la carga probatoria que, en este punto, podría ser considerado como la piedra angular de la futura aceptación de muchos de los demás mecanismos flexibilizadores mencionados a lo largo del presente trabajo y que vienen a reafirmar la naturaleza de *iuris tantum* de la presunción del ajuar, eliminando, como ya se ha dicho, los supuestos de imposibilidad probatoria a la que se ven sometidos muchos contribuyentes cuando a la dificultad intrínseca de ciertas actividades probatorias le añadimos la aplicación de las posturas jurisprudenciales más rígidas.

5. REFERENCIAS

5.1. BIBLIOGRAFÍA

- CHALER IRANZO, RAMÓN (2017), *Impuesto sobre sucesiones y donaciones: comentarios y casos prácticos* Ediciones CEF
- CHICO DE LA CÁMARA, P. Y GALÁN RUIZ (2016), J.. *La revisión de actos en materia tributaria*, Ed. Aranzadi
- ESEVERRI MARTINEZ, E. (1995). *Presunciones legales y derecho tributario*. Madrid: Instituto de Estudios fiscales – Marcial Pons, Ediciones Jurídicas, S.A.
- FÉLIX GARCÍA DE PABLOS, J. (2010). *El impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en España: problemas constitucionales y comunitarios* (1ª Ed.). Cizur Menor (Navarra): Aranzadi S.A
- MARÍN-BARNUEVO FABO, D. (1996). *Presunciones y técnicas presuntivas en Derecho Tributario*. Madrid: McGraw Hill
- MARÍN-BARNUEVO FABO, D. (2017). *Presunciones legales, presunciones vulgares y verdades interinas. Ensaio em homenagem ao professor José Roberto Vieira*, Ed. Sao Paulo Noeses.
- MARTÍN ROMÁN, J /DEL BLANCO GARCÍA A. (2014) La problemática en las sucesiones transfronterizas en Europa, *Crónica Tributaria* vol. 151
- MUÑOZ DEL CASTILLO, J.L. (2005). *Estudios de derecho financiero y tributario en homenaje al profesor Calvo Ortega*, Tomo II (1ª Ed.). Valladolid: Lex nova S.A.
- PÉREZ- FADÓN MARTÍNEZ, J.J. (2017). Modificaciones imprescindibles del Impuesto sobre sucesiones y donaciones. *Carta tributaria. Revista de opinión* nº 26
- PITA GRANDAL, A. M. (1998). *La prueba en el procedimiento de gestión tributaria*. Madrid: Marcial Pons
- PLAZA VÁZQUEZ , AMANCIO L. , (2000). *el “valor real” tributario. estudio en el impuesto de sucesiones y donaciones, y de sus relaciones con otros valores tributarios*, Ed. Aranzadi

- ROZAS VALDÉS, J. A. (1993). *Presunciones y figuras afines en el Impuesto sobre Sucesiones*. Madrid: Instituto de Estudios fiscales – Marcial Pons, Ediciones Jurídicas, S.A.
- SÁNCHEZ GALIANA, J.A. (2013). *La cesión de tributos a las Comunidades Autónomas y los principios de justicia tributaria. Impuestos vol. 1 del nº 1*
- TOVILLAS MORÁN, J.M. (2011). *El Régimen jurídico del ajuar doméstico en la reciente jurisprudencia. Impuestos vol. 27 del nº 2*

5.2. JURISPRUDENCIA

- STSJ Andalucía 11390/2000 de 21/07	- STSJ Cat. 268/2001 de 27/03
- STSJ Andalucía 5431/2003 de 03/04	- STSJ Cat. 451/2005 de 28/04
- STSJ Andalucía 991/2006 de 29/05	- STSJ Cat. 601/2006 de 09/06
- STSJ Andalucía 7896/2007 de 18/05	- STSJ Cat. 462/2008 de 02/05
- STSJ Andalucía 10302/2008 de 29/05	- STSJ Cat. 1192/2008 de 28/11
- STSJ Andalucía 11389/2008 de 27/11	- STSJ Cat. 1195/2009 de 27/11
- STSJ Andalucía 191/2011 de 28/03	- STSJ Cat. 1172/2012 de 28/11
- STSJ Andalucía 498/2016 de 22/02	
	- STSJ CValenc. 881/2001 de 02/07
	- STSJ CValenc. 613/2007 de 26/06
- STSJ Aragón 612/2007 de 04/12	- STSJ CValenc. 470/2003 de 09/04
- STSJ Aragón 651/2007 de 21/12	- STSJ CValenc. 1303/2008 de 20/11
	- STSJ CValenc. 613/2017 de 26/06
- STSJ Asturias 847/2014 de 27/10	- STSJ Extrem. 1181/2009 de 16/12
- STSJ Asturias 842/2015 de 20/11	- STSJ Extrem. 956/2013 de 17/12
	- STSJ Extrem. 250/2015 de 24/03
- STSJ Canarias 493/2000 de 07/04	- STSJ Galicia 394/2012 de 04/06
- STSJ Canarias 542/2000 de 24/05	
- STSJ Canarias 393/2003 de 29/04	- STSJ Madrid 1741/2001 de 28/11
- STSJ Canarias 365/2008 de 10/12	- STSJ Madrid 1816/2002 de 18/07

- STSJ Cantabria 548/2003 de 14/03
- STSJ Cantabria 241/2009 de 01/04
- STSJ Castilla la Mancha 58/1993 de 16/02

-
- STSJ Castilla y León 305/2001 de 30/06
 - STSJ Castilla y León 153/2007 de 29/03
 - STSJ Castilla y León 321/2007 de 12/07
 - STSJ Castilla y León 903/2010 de 20/04
 - STSJ Castilla y León 479/2011 de 14/11
 - STSJ Castilla y León 2935/2011 de 22/12
 - STSJ Castilla y León 111/2015 de 17/07

- STS 2348/1995 de 26/04
- STS 3524/1998 de 29/05
- STS 5553/2009 de 19/06
- STS 3328/2010 de 04/06
- STS 3538/2016 de 20/07
- ATS 561/2018 de 29/01

5.3. DOCTRINA ADMINISTRATIVA

- DGT V2201-99 de 11 de Noviembre
- DGT V0652-05 de 20 de Abril
- DGT V0512-06 de 28 de Marzo
- DGT V2582-06 de 26 de Diciembre
- DGT V0399-10 de 4 de Marzo
- DGT V2255-11 de 26 de Septiembre

- STSJ Madrid 183/2005 de 04/03
- STSJ Madrid 1128/2006 de 20/09
- STSJ Madrid 115/2007 de 26/01
- STSJ Madrid 10577/2008 de 17/07
- STSJ Madrid 31231/2010 de 22/02
- STSJ Madrid 528/2012 de 10/07
- STSJ Madrid 476/2013 de 17/05
- STSJ Madrid 680/2013 de 11/07
- STSJ Madrid 2018/2014 de 12/02
- STSJ Madrid 523/2015 de 16/06
- STSJ Madrid 475/2016 de 05/05

-
- STSJ Murcia 643/2009 de 16/07
 - STSJ Murcia 862/2014 de 24/11

-
- STSJ P.Vasco 125/1996 de 14/02

- SAN 5963/2000 de 5/10

- RTEAC 00/2661/2003 de 21/01/2004
- RTEAC 00/979/2005 de 14/12/2005
- RTEAC 00835/2005/00/00 de 13/09/2006
- RTEAC 6040/2013/00/00 de 15/09/2016
- RTEAC 3615/2015/00/00 de 09/02/2017

- DGT V1002-12 de 9 de Mayo
- DGT V0944-14 de 3 de Abril
- DGT V1506-14 de 9 de Junio
- DGT V0723-15 de 6 de Marzo
- DGT V5411-16 de 21 de Diciembre
- DGT V0832-17 de 4 de Abril

- RTEAR Madrid 28/13638/95