



Roj: **STS 1616/2022 - ECLI:ES:TS:2022:1616**

Id Cendoj: **28079130022022100116**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **18/04/2022**

Nº de Recurso: **7579/2019**

Nº de Resolución: **449/2022**

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

Ponente: **RAFAEL TOLEDANO CANTERO**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Andalucía, Sección 2ª, 12-09-2019 (rec. 267/2017),
[ATS 8564/2020](#),
[STS 1616/2022](#)**

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 449/2022

Fecha de sentencia: 18/04/2022

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 7579/2019

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 05/04/2022

Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero

Procedencia: T.S.J.ANDALUCIA CON/AD SEC.2

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

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 7579/2019

Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero

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

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 449/2022

Excmos. Sres.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente



D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D. Isaac Merino Jara

En Madrid, a 18 de abril de 2022.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 7579/2019, promovido por don Leon , doña Florencia y doña Felicísima , representados por la procuradora de los Tribunales doña Gloria Navarro Rodríguez, bajo la dirección letrada de don José Ángel García de la Rosa, contra la sentencia de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, de fecha de 12 de septiembre de 2019, recaída en los recursos acumulados 267/2017, 269/2017 y 270/2017.

Comparecen como partes recurridas la Administración General del Estado, representada y asistida por la Abogacía del Estado, y la Consejería de Economía, Hacienda y Administración de la Junta de Andalucía, representada y asistida por Letrado de sus Servicios Jurídicos.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- El presente recurso de casación se interpuso por don Leon , doña Florencia y doña Felicísima contra la sentencia de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, sede de Sevilla, de fecha de 12 de septiembre de 2019, desestimatoria de los recursos acumulados 267/2017, 269/2017 y 270/2017 formulados frente a los acuerdos del Tribunal Económico-Administrativo Regional ["TEAR"] de Andalucía de 27 de enero de 2017, que rechazaron las reclamaciones económico-administrativas núms. NUM000 , NUM001 y NUM002 , instadas contra las correspondientes liquidaciones por el **Impuesto de Sucesiones**.

SEGUNDO.- La Sala de instancia respecto a la única cuestión admitida en casación, referente a la inclusión o no de los legados en el ajuar doméstico, tras la cita de las sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Madrid núm. 769/2016, de 7 de julio (rec. 1231/2014) y la núm. 770/2016, de 7 julio (rec. 1235/2014), reconoce que esta cuestión ha recibido respuestas contradictorias de distintos Tribunales Superiores de Justicia, desestimó el recurso contencioso-administrativo con sustento en el siguiente razonamiento:

"QUINTO.- [...]

Tras el estudio de los preceptos legales y reglamentarios que regulan la cuestión, fundamentalmente el art. 15 LISyD (RCL 7987, 2636) y el art. 23 de su Reglamento, nos inclinamos por mantener cuanto dijimos en nuestra sentencia de 21 de mayo de 2012 (recurso nº 1655/2009), compartiendo, pues, el criterio que también se expresa en la STSJ de Extremadura de 17 de septiembre de 2013.

Entendemos, así, que cuando el art. 15 LISyD, establece que "El ajuar doméstico formará parte de la masa hereditaria y se valorará en el tres por ciento del importe del caudal relicto del causante ..." no hay razón alguna para excluir los legados de la base de cálculo ya que, según entendemos, los legados si forman parte del caudal relicto porque forman parte de la herencia. Una cosa es que la **sucesión** a título de legado sea distinta de la **sucesión** a título de heredero, pues el legatario sucede a título particular y el heredero a título universal, esto es, en todos los derechos y obligaciones del difunto (arts. 660 y 661 CC (LEG 1889, 27)), y otra diferente que la masa hereditaria, el caudal hereditario o caudal relicto, en definitiva, la herencia, la compongan "todos los bienes, derechos y obligaciones de una persona que no se extingan por su muerte" (art. 659 CC), sin distinguirse el título, particular o universal, por el cual se produzca la **sucesión**.

[...]

[...] Del precepto que acabamos de transcribir [art. 23 del Reglamento del **Impuesto**] deducimos, por lo que aquí interesa, (1) que el ajuar doméstico, calculado en la forma que antes indicamos -esto es el 3% del caudal relicto que incluye toda la masa hereditaria y, por tanto, también los legados-, ha de añadirse a la porción individual de cada causahabiente; (2) que el ajuar doméstico sólo debe ser abonado por el heredero y no por el legatario, por tanto, el ajuar doméstico calculado en la forma que hemos indicado sólo debe añadirse a la porción individual que corresponda al heredero, pero no a la que corresponda al legatario (o en los términos utilizados por el precepto reglamentario, "persona a quien el testador hubiese atribuido bienes determinados con exclusión de cualesquiera otros del caudal hereditario"); y (3) que cuando concurra en la misma persona la doble condición de heredero y legatario (o en los términos del precepto, cuando "les atribuyera bienes determinados y una

participación en el resto de la masa hereditaria"), "se les computará la parte del ajuar ... que proporcionalmente les corresponda, según su participación en el resto de la masa hereditaria", esto es, según la proporción en que se les haya instituido herederos (íntegramente, si es heredero único del resto de la masa hereditaria, por mitad, si son dos los instituidos herederos por partes iguales en el resto de la masa hereditaria, y así sucesivamente).

[...] El citado precepto reglamentario se refiere a quién debe computársele el ajuar para calcular su porción individual o, en definitiva, para calcular su base imponible, entendiendo el precepto que el ajuar sólo debe computársele al heredero y no al legatario, de

forma que cuando sean varios los herederos se distribuirá entre ellos en la proporción en que hayan sido instituidos como tales, y cuando sean a la vez herederos y legatarios, lo relevante será su condición de herederos y se les computará el ajuar en la proporción en la que hayan sido instituidos herederos, lógicamente, en el resto de la masa hereditaria ya que parte de la misma fue distribuida en legados. Es a esto y no a ninguna fórmula de cálculo del ajuar a lo que, en nuestro criterio, se refiere el precepto reglamentario cuando alude al "resto de la masa hereditaria".

Por cuanto hemos expuesto, entendemos que el proceder de la Administración tributaria en este caso se ha ajustado a Derecho al calcular el ajuar **sobre** todos los bienes de la herencia incluidos los legados, distribuyendo después la cantidad resultante por este concepto de ajuar entre los tres herederos en tres partes iguales ya que eran los tres además de legatarios, herederos por partes iguales del resto de la herencia, debiendo anularse la resolución del TEAR que no lo ha entendido así "".

La representación procesal de los hermanos Felicísima Leon Florencia preparó recurso de casación contra la meritada sentencia mediante escrito presentado el 6 de noviembre de 2019, identificando como normas legales que se consideran infringidas los artículos 15 y 20.2.c) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del **Impuesto sobre Sucesiones** y Donaciones ["LISD"] y los artículos 23 y 34 de su Reglamento de desarrollo, aprobado por Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre.

La Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, con sede en Sevilla, tuvo por preparado el recurso de casación por auto de 6 de noviembre de 2019.

TERCERO.- Emplazadas las partes para su comparecencia ante este Tribunal Supremo, con remisión de los autos originales y del expediente administrativo, tras personarse las mismas, por auto de 8 de octubre de 2020, la Sección de Admisión de esta Sala Tercera acuerda inadmitir la cuestión relativa a la reducción por transmisión de empresas, conforme a lo dispuesto en el artículo 87 bis.1 LJCA, pero admitir a trámite la segunda al entender "[...]" que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

Determinar a efectos de la presunción que establece el artículo 15 LISD **sobre** valoración del ajuar doméstico, qué elementos o bienes deben entenderse incluidos dentro del concepto de ajuar doméstico. Y, en particular, concretar si los legados forman parte de la base de cálculo del ajuar doméstico.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación: los artículos 15 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del **Impuesto sobre Sucesiones** y Donaciones, y 23 y 34 del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del **Impuesto sobre Sucesiones** y Donaciones. Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA".

CUARTO.- Notificada la anterior resolución a las partes personadas y dentro del plazo fijado en el artículo 92.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa ["LJCA"], la representación procesal de la parte recurrente, mediante escrito registrado el 30 de noviembre de 2020, interpuso el recurso de casación en el que aduce "[...]" la aplicación del artículo 15 de la Ley del **Impuesto sobre Sucesiones** en relación con los artículos 23 y 34 de su Reglamento de desarrollo siendo así que para la cuantificación de la base de cálculo del ajuar doméstico deben detraerse los legados, criterio que ha sido refrendado además por las consultas vinculantes NUM003 , de 26 de septiembre de 2011 (citada en la demanda), NUM004 , de 28 de diciembre de 2018 y NUM005 , de 16 de noviembre, evacuadas por la Dirección General de Tributos, mientras que la sentencia de instancia en aplicación de los mismos preceptos pese a reconocer la existencia de dicha consulta y de jurisprudencia de otros Tribunales Superiores de Justicia en ese mismo sentido, considera que sí deben incluirse los legados en el cálculo". Por ello entiende que "[...]" en la liquidación practicada, confirmada por la Resolución del TEAR de Andalucía y por la Sentencia de instancia, se ha determinado incorrectamente el caudal hereditario ya que el importe del ajuar doméstico se ha calculado **sobre** un caudal relicto erróneo en el que se han integrado los bienes que han sido legados por la causante y que tal y como establece la doctrina administrativa transcrita no forman parte del mismo. Para determinarlo habrá que detraer los legados de bienes o derechos que estén excluidos del ajuar doméstico según la doctrina

del Tribunal Supremo" recogida en su sentencia de 10 de septiembre de 2020 (recurso 6053/2017) (págs. 4 a 6 del escrito de interposición).

Y con base en la doctrina contenida en la referida sentencia del Tribunal Supremo y lo dispuesto en el artículo 1321 del Código Civil afirma lo siguiente:

"Si se concluye que no todos los legados específicos o de cosa concreta quedan excluidos al menos deberá compartirse que, en aplicación de la reciente doctrina del Tribunal Supremo, los legados de fincas rústicas afectas o incluso no afectas a actividades económicas (ya que los terrenos rústicos nada tienen que ver con las funciones esenciales de la vida o el desarrollo de la personalidad) deben quedar excluidos de la base de cálculo del ajuar, así como todos los legados de aquellos bienes que según la precitada doctrina del Tribunal Supremo no forman parte en ningún caso del ajuar doméstico a efectos del **Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones**" (pág. 8).

Finalmente solicita "[...] la estimación del presente recurso, casando y anulando la sentencia dictada por el Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, por fundarse en una interpretación errónea del ordenamiento jurídico, y estimando el recurso contencioso-administrativo, anule por ende las Resoluciones del TEAR de Andalucía y las liquidaciones giradas por la Inspección de la Agencia Tributaria de Andalucía de las que trae causa".

QUINTO.- Conferido traslado de la interposición del recurso a la parte recurrida, el abogado del Estado presenta, el día 21 de enero de 2021, escrito de oposición en el que alega que con una correcta exégesis de los preceptos de la Ley reguladora del **Impuesto** que se consideran infringidos, puestos en relación con determinados artículos reguladores del legado en nuestro Código Civil, "[...] se llega a la conclusión de que, en la base de cálculo del ajuar doméstico fiscal en el ISD y como bienes que son integrantes de la herencia, deben tenerse en cuenta también los legados, que es muy distinto de la atribución concreta del bien legado al legatario, cuyo base imponible en el **Impuesto** estará constituido por el importe exacto del legado sin incluir la parte proporcional de ajuar que se atribuye a los herederos" (págs. 3-4 del escrito de oposición). "En definitiva -se afirma-, el ajuar doméstico solo debe ser tenido en cuenta para el cálculo de la participación individual de los herederos no de los legatarios y, por tanto, el ajuar doméstico así calculado incrementará, en la proporción correspondiente, la base imponible singular de los herederos, pero no de los legatarios" (pág. 8) y, por ello, suplica a la Sala que "[...] previos los trámites oportunos e interpretando los artículos antes citados en la forma señalada en la alegación tercera de este escrito, dicte sentencia por la que lo desestime confirmando la sentencia recurrida".

SEXTO.- Mediante escrito presentado el 23 de marzo de 2021, la Letrada de la Junta de Andalucía formuló oposición al recurso de casación en el que sostiene que "[...] la normativa reguladora del **impuesto** (tanto legal, como reglamentaria) no excluye en modo alguno los bienes objeto de legado del caudal relicto a efectos de determinación del valor del ajuar doméstico. La única regulación especial establecida en relación con los legados es la que hemos visto en orden a la determinación de la participación individual del legatario a efectos de la determinación de su base imponible, pero el legislador no ha establecido distinciones entre los bienes del causante en función del destino dado a los mismos en orden a su toma en consideración para la aplicación de la presunción valorativa del ajuar doméstico.

En definitiva -concluye-, el ajuar domestico se valora **sobre** la totalidad del caudal relicto, sin excepcionar los bienes que han sido objeto de legado" (pág. 6 del escrito de oposición).

Por otro lado, señala que la cuestión debatida en este recurso es distinta a la resuelta por la Sala en las sentencias citadas de contrario, ya que aquí -apunta-, se trata de "[...] determinar, a efectos de la aplicación de la presunción de valor de esos bienes del ajuar (art. 15 LISD), si los bienes objeto de legado han de integrarse en el caudal relicto a estos efectos", extremo que, a su juicio, no ha sido considerado por la doctrina señalada por la parte recurrente. No obstante, *ad cautelam*, interesa que en la sentencia que resuelva el presente recurso, caso de ser admitido, la Sala revise, o en su caso, aclare esa doctrina, en ejercicio de la potestad jurisdiccional que ostenta.

Por todo ello solicita de esta Sala "[...] que fije como doctrina legal que, a efectos de la presunción establecida en el art. 15 LISD, el importe de los bienes objeto de legados establecidos por el causante en su testamento han de incluirse en el caudal relicto a efectos de calcular el valor del ajuar doméstico", con desestimación del recurso.

SÉPTIMO.- Evacuados los trámites y de conformidad con lo previsto en el artículo 92.6 de la LJCA, al considerar innecesaria la celebración de vista pública, se declararon conclusas las actuaciones, señalándose para votación y fallo del recurso el día 5 de abril de 2022, fecha en que tuvo lugar.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO.- Objeto del recurso.**

El presente recurso de casación se formula contra la sentencia de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, sede de Sevilla, de fecha de 12 de septiembre de 2019, desestimatoria de los recursos acumulados 267/2017, 269/2017 y 270/2017 formulados frente a los acuerdos del Tribunal Económico-Administrativo Regional ["TEAR"] de Andalucía de 27 de enero de 2017, que desestimaron las reclamaciones económico administrativas núms. NUM000 , NUM001 y NUM002 , instadas contra las correspondientes liquidaciones por el **Impuesto de Sucesiones**.

SEGUNDO.- La cuestión de interés casacional. Delimitación previa del ámbito del recurso de casación.

Las circunstancias que concurren en el presente litigio exigen, como primer paso, delimitar adecuadamente el ámbito de conocimiento de este recurso de casación, dado que entre las cuestiones suscitadas en el escrito de interposición y las que fueron debatidas en la instancia existe una discordancia sustancial, introduciéndose en el recurso de casación una cuestión nueva, no debatida en la instancia. Para comprender adecuadamente la discordancia es preciso examinar el contenido del escrito de preparación presentado por la representación de los hermanos Felicísima Leon Florencia , en el que se propusieron dos cuestiones de interés casacional.

a) La primera de ellas consiste en determinar si cabe la aplicación de la reducción por transmisión de empresas, teniendo en cuenta los datos incluidos en la liquidación de IRPF del causante, que fue anulada por el TEAR de Andalucía por motivos formales. Esta cuestión fue rechazada en el auto de admisión.

b) La segunda, según el propio escrito de preparación "[...] en este caso consiste en determinar si a los efectos de la aplicación del artículo 15 de la Ley del **Impuesto sobre Sucesiones** y Donaciones, deben excluirse los legados de la base de cálculo del ajuar doméstico, teniendo en cuenta que los legados no forman parte del caudal relicto por ser atribuciones patrimoniales singulares no universales. [...]".

En ningún punto del escrito de preparación se suscitó cuestión distinta a si los bienes objeto de legado deberían de ser excluidos de la base de cálculo del ajuar doméstico. Es decir, los hoy recurrentes, antes demandantes, no plantearon en ninguna fase del proceso seguido en la instancia, ni tan siquiera en su escrito de preparación del recurso de casación, la cuestión de la exclusión de determinados bienes para el cálculo del ajuar doméstico en atención a la naturaleza de los bienes y su relación con el concepto jurídico de ajuar doméstico. Esta cuestión tampoco fue planteada en la instancia, pues en la demanda se limitó a invocar la exclusión de los bienes objeto de legado, denunciando que se habría calculado **sobre** un caudal relicto erróneo, invocando determinado doctrina administrativa y sentencias de TSJ que en apoyo de su pretensión.

Desde estas premisas habrá que analizar la cuestión de interés casacional que ha fijado el auto de 8 de octubre de 2020. En dicho auto la Sección de Admisión de esta Sala Tercera, por una parte, acuerda inadmitir la cuestión relativa a la reducción por transmisión de empresas, conforme a lo dispuesto en el artículo 87 bis.1 LJCA, y, por otra parte, decidió, respecto a la segunda planteada en el escrito de preparación su admisión en unos términos sustancialmente distintos, más amplios que los propuestos en el escrito de preparación que la cuestión "[...] que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

1º) Determinar a efectos de la presunción que establece el artículo 15 LISD **sobre** valoración del ajuar doméstico, qué elementos o bienes deben entenderse incluidos dentro del concepto de ajuar doméstico. Y, en particular, concretar si los legados forman parte de la base de cálculo del ajuar doméstico.

2º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación: los artículos 15 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del **Impuesto sobre Sucesiones** y Donaciones, y 23 y 34 del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del **Impuesto sobre Sucesiones** y Donaciones. Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA".

TERCERO.- El escrito de interposición del recurso de casación.

En su escrito de interposición, la parte recurrente dedica una primera parte a sostener que, con base en la interpretación que propone del artículo 15 de la Ley del **Impuesto sobre Sucesiones** en relación con los artículos 23 y 34 de su Reglamento de desarrollo, deben detraerse los legados para la cuantificación de la base de cálculo del ajuar doméstico. Expone que el criterio que sostiene resulta refrendado por las consultas vinculantes NUM003 , de 26 de septiembre de 2011 (citada en la demanda), así como la NUM004 , de 28 de diciembre de 2018 y NUM005 , de 16 de noviembre, evacuadas por la Dirección General de Tributos.

En segundo lugar, además de la argumentación relativa a la cuestión de si los bienes objetos de legado deberían ser excluidos del caudal relicto para la determinación del ajuar doméstico, introduce una cuestión nueva, que no fue suscitada, ni en el planteamiento que efectuó en la instancia ni en el propio escrito de preparación. Esta cuestión, que la Administración autonómica andaluza recurrida califica de cuestión nueva, es la infracción de



la jurisprudencia del Tribunal Supremo recogida en la STS de 19 de mayo de 2020 (recurso 6027/2017) y las demás que siguen el mismo criterio, en el sentido de que el porcentaje del tres por ciento del caudal relicto que, como presunción legal, establece el mencionado artículo 15 LISD, no comprende la totalidad de los bienes de la herencia, sino sólo aquéllos que puedan afectarse, por su identidad, valor y función, al uso particular o personal del causante, con exclusión de todos los demás.

La parte recurrente admite que dicha cuestión no fue "[...] identificada en el escrito de preparación por tratarse de pronunciamientos posteriores al mismo". Reconoce que estas sentencias no examinan la cuestión relativa a la inclusión o no de los legados en el caudal relicto, que fue la única suscitada en escrito de preparación - y, lo que es más relevante, la única planteada en la demanda (FD tercero, folio 20 de la misma, bajo la rúbrica "calculado del ajuar").

Sobre la cuestión que sí planteó en la demanda, y que acoge el auto de admisión, la de si los legados deben detraerse de la base de cálculo del ajuar doméstico aduce:

"[...] la aplicación del artículo 15 de la Ley del **Impuesto sobre Sucesiones** en relación con los artículos 23 y 34 de su Reglamento de desarrollo siendo así que para la cuantificación de la base de cálculo del ajuar doméstico deben detraerse los legados, criterio que ha sido refrendado además por las consultas vinculantes NUM003, de 26 de septiembre de 2011 (citada en la demanda), NUM004, de 28 de diciembre de 2018 y NUM005, de 16 de noviembre, evacuadas por la Dirección General de Tributos, mientras que la sentencia de instancia en aplicación de los mismos preceptos pese a reconocer la existencia de dicha consulta y de jurisprudencia de otros Tribunales Superiores de Justicia en ese mismo sentido, considera que sí deben incluirse los legados en el cálculo". Por ello entiende que "[...] en la liquidación practicada, confirmada por la Resolución del TEAR de Andalucía y por la Sentencia de instancia, se ha determinado incorrectamente el caudal hereditario ya que el importe del ajuar doméstico se ha calculado **sobre** un caudal relicto erróneo en el que se han integrado los bienes que han sido legados por la causante y que tal y como establece la doctrina administrativa transcrita no forman parte del mismo. Para determinarlo habrá que detraer los legados de bienes o derechos que estén excluidos del ajuar doméstico según la doctrina del Tribunal Supremo" (págs. 4 a 6 del escrito de interposición).

Adicionalmente, arguye que, para el caso de que se rechazara el planteamiento que sostuvo en su escrito de preparación y en la instancia, se acoja el que ahora sustenta con base en la doctrina contenida en la sentencia del Tribunal Supremo de 10 de septiembre de 2020 (recurso 6053/2017) y lo dispuesto en el artículo 1321 del Código Civil, que como se ha dicho es una cuestión nueva, y por ello, dice, "[...] [s]i se concluye que no todos los legados específicos o de cosa concreta quedan excluidos [...]"; no obstante "[...] al menos deberá compartirse que, en aplicación de la reciente doctrina del Tribunal Supremo, los legados de fincas rústicas afectas o incluso no afectas a actividades económicas (ya que los terrenos rústicos nada tienen que ver con las funciones esenciales de la vida o el desarrollo de la personalidad) deben quedar excluidos de la base de cálculo del ajuar, así como todos los legados de aquellos bienes que según la precitada doctrina del Tribunal Supremo no forman parte en ningún caso del ajuar doméstico a efectos del **Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones**" (pág. 8 del escrito de interposición).

Finalmente solicita "[...] la estimación del presente recurso, casando y anulando la sentencia dictada por el Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, por fundarse en una interpretación errónea del ordenamiento jurídico, y estimando el recurso contencioso-administrativo, anule por ende las Resoluciones del TEAR de Andalucía y las liquidaciones giradas por la Inspección de la Agencia Tributaria de Andalucía de las que trae causa".

CUARTO.- *Los escritos de oposición de la Junta de Andalucía y de la Abogacía del Estado.*

Mediante escrito presentado el 23 de marzo de 2021, la Letrada de la Junta de Andalucía formuló oposición al recurso de casación en el que sostiene que "[...] la normativa reguladora del **impuesto** (tanto legal, como reglamentaria) no excluye en modo alguno los bienes objeto de legado del caudal relicto a efectos de determinación del valor del ajuar doméstico. La única regulación especial establecida en relación con los legados es la que hemos visto en orden a la determinación de la participación individual del legatario a efectos de la determinación de su base imponible, pero el legislador no ha establecido distinciones entre los bienes del causante en función del destino dado a los mismos en orden a su toma en consideración para la aplicación de la presunción valorativa del ajuar doméstico.

En definitiva -concluye-, el ajuar domestico se valora **sobre** la totalidad del caudal relicto, sin excepcionar los bienes que han sido objeto de legado" (pág. 6 del escrito de oposición).

Por otro lado, señala que por la recurrente se ha planteado una cuestión nueva ajena a la debatida en la instancia, que -afirma- se trata de "[...] determinar, a efectos de la aplicación de la presunción de valor de esos



bienes del ajuar (art. 15 LISD), si los bienes objeto de legado han de integrarse en el caudal relicto a estos efectos", extremo que, a su juicio, no ha sido considerado por la doctrina señalada por la parte recurrente.

Argumenta el escrito de oposición de la defensa de la Junta de Andalucía que la cuestión que la cuestión debatida en la instancia es ajena a la que han examinado la STS DE 19 de mayo de 2020 (rec. cas. 6027/2017) y las demás que siguen el mismo criterio, y que la doctrina sentada en las mismas no puede conllevar sin más la estimación del recurso que nos ocupa, como parece plantear la parte recurrente en autos, pues, dice "[...] lo que aquí se discute es si cabe excluir un bien del ajuar doméstico, no en atención a su naturaleza, sino en consideración al destino que le ha dado la causante a efectos de la **sucesión**, esto es, según lo haya transmitido a título individual a una persona concreta o no. Esta es la única cuestión discutida y **sobre** la que ha de versar el presente recurso de casación, como resulta del Auto de admisión de la misma. Y a ella nos hemos referido en la anterior alegación, a fin de acreditar que la legislación aplicable (arts. 15 LISD y 23 y 34 RISD) no excluyen del caudal relicto los bienes legados en orden a la valoración del ajuar doméstico [...]". Concluye, por tanto, que "[...] no resulta admisible la pretensión contenida al final del motivo primero del recurso de casación formulado de adverso, relativa a que "si se concluye que no todos los legados específicos o de cosa concreta quedan excluidos al menos deberá compartirse que, en aplicación de la reciente doctrina del Tribunal Supremo, los legados de fincas rústicas afectas o incluso no afectas a actividades económicas...deben quedar excluidos del cálculo del ajuar, así como todos los legados de aquellos bienes que, según la precitada doctrina del Tribunal Supremo no forman parte en ningún caso del ajuar doméstico a efectos del **Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones**". Como puede constatarse con su sola lectura, esta última pretensión se aparta del tenor del Auto de admisión, así como del escrito de preparación del recurso de casación y del propio debate habido en la instancia, en el que en ningún momento se planteó la exclusión de los legados en atención a la naturaleza del bien legado, no habiéndose analizado siquiera en la litis cuál era el objeto de los mismos. Por tanto, nos encontramos ante una cuestión nueva, que no resulta admisible en sede casacional".

No obstante, *ad cautelam*, interesa que en la sentencia que resuelva el presente recurso, caso de ser admitido, la Sala revise, o en su caso, aclare esa doctrina, en ejercicio de la potestad jurisdiccional que ostenta.

Por todo ello solicita de esta Sala "[...] que fije como doctrina legal que, a efectos de la presunción establecida en el art. 15 LISD, el importe de los bienes objeto de legados establecidos por el causante en su testamento han de incluirse en el caudal relicto a efectos de calcular el valor del ajuar doméstico", con desestimación del recurso

Por su parte, el escrito de oposición de la Abogacía del Estado solicita de la Sala, en primer lugar, que interpretando los artículos 15 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del **Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones** ["LISD"] en relación con los en relación con los artículos 23 y 34 de su Reglamento, aprobado por Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, fije como doctrina legal que, a efectos de la presunción establecida en el artículo 15 LISD **sobre** determinación del ajuar doméstico, el importe de los legados establecidos por el causante en su testamento debe formar parte de la base de cálculo de dicho ajuar.

QUINTO.- *El juicio de la Sala. La exclusión de las cuestiones nuevas del debate casacional.*

Como señala la oposición al recurso de casación de la Administración autonómica de Andalucía, se ha introducido por la recurrente, en su escrito de interposición, una cuestión nueva respecto a las que se plantearon en el debate en la instancia. En efecto, los demandantes no plantearon en ninguna fase del proceso, ni tan siquiera en su escrito de preparación del recurso de casación, la cuestión de la exclusión de determinados bienes para el cálculo del ajuar doméstico en atención a la naturaleza de los bienes y su relación con el concepto jurídico de ajuar doméstico. Lo suscitado en relación al ajuar doméstico fue, únicamente, si los bienes integrados en legados debían ser excluidos de la base de cálculo del ajuar doméstico. Sin embargo, en su escrito de interposición, intentan enlazar el planteamiento que habían efectuado en la instancia y en el escrito de preparación, que nada tiene que ver con la naturaleza de los bienes a integrar en la base de cálculo del ajuar doméstico, sino en la exclusión de bienes objeto de legado (cualquiera que sea su naturaleza) con la jurisprudencia recaída a partir de la STS de 19 de mayo de 2020 (rec. cas. 6027/2017) y las demás que siguen el mismo criterio.

Ciertamente, la redacción de la cuestión de interés casacional pudiera propiciar, en alguna medida, el comportamiento de la actora, dado que señala que la cuestión de si los legados forman parte de la base de cálculo del ajuar doméstico es una concreción de una cuestión que plantea en términos más amplios, esto es, qué elementos o bienes deben entenderse incluidos dentro del concepto de ajuar doméstico. Más no por ello se puede alterar la cuestión litigiosa, introduciendo no ya un mero argumento nuevo en apoyo de las mismas pretensiones, sino una pretensión sustancialmente distinta, esto es que lo que excluido sean, no los bienes objeto de legado, precisamente porque han sido legados, sino los bienes que, habiendo sido legados, no reúnan



las características que, para integrar la base de cálculo del ajuar doméstico, ha establecido la jurisprudencia de esta Sala a partir de la STS de 19 de mayo de 2020, cit.

En efecto, aunque la base jurídica, artículo 15 de la LISD y artículos 23 y 34 del Reglamento de la LISD, sea común en ambas cuestiones, la pretensión anulatoria no puede desligarse de la causa jurídica en que se sustenta la misma, que es sustancialmente diferente. Por más que se haya esforzado la actora en presentar esta cuestión como una "nueva jurisprudencia" posterior a su escrito de preparación y que por eso, no pudo citar, es evidente no es así, sino que se trata de un planteamiento por completo ajeno al que hizo en la demanda y en la preparación de la casación. Lo que se presenta como mero refuerzo jurisprudencial de su tesis no es tal, sino una cuestión nueva, puesto que está construyendo una pretensión sustancialmente distinta, con un fundamento jurídico completamente diferente a la que dedujo en la instancia.

Sobre la exclusión de cuestiones nuevas en el ámbito del recurso de casación, puede citarse, entre otras la STS de 12 de febrero de 2020 (recurso de casación 1898/2018); de 18 de mayo de 2020 (rec. cas. 4166/2017); de 23 de julio de 2020 (rec. cas. 3977/2019) y de 19 de mayo de 2021 (rec. cas. 5436/2019), en las que hemos precisado que la cuestión de interés casacional no puede ser objeto de examen en el recurso si tal cuestión, en realidad, no ha sido la razón de decidir de la sentencia, por más que se argumente acerca de la misma en el escrito de interposición. El elemento nuclear que caracteriza y define el recurso de casación introducido con la LO 7/2015, es el denominado interés casacional objetivo que debe ser delimitado en el auto de admisión previsto al efecto. Pero, como hemos dicho en nuestra sentencia de 18 de mayo de 2020 (rec. cas. 4166/2017), no cabe que el recurso de casación se desvincule del caso concreto objeto de enjuiciamiento, pues aún la función principal nomofiláctica asignada no debe hacerse en abstracto, de manera ajena a la controversia surgida entre las partes y resuelta en la sentencia impugnada, en tanto que, como se ha dicho en pronunciamientos anteriores, de otra manera se convertiría el Tribunal Supremo en órgano consultivo, y se subvertiría la naturaleza de las sentencias trocándolas en meros dictámenes, por ello, las interpretaciones de las normas jurídicas y la doctrina que emane debe tener como obligado punto de referencia el caso concreto que se enjuicia, lo que descubre un elemento de utilidad, pues el pronunciamiento que se dicte sirve en cuanto da satisfacción a los intereses actuados que han desembocado en el recurso de casación, de suerte que no procede fijar doctrina jurisprudencial en abstracto, desconectada del caso concreto, por lo que no ha lugar a entrar **sobre** las cuestiones que pudieran presentar interés casacional, si a la conclusión a la que se llegue resulta ajena e irrelevante para resolver el caso concreto, como ocurre en el caso que nos ocupa, por las circunstancias ya expuestas.

SEXTO.- *El juicio de la Sala. La doctrina **sobre** la cuestión de interés casacional.*

Excluida esta cuestión nueva del ámbito de nuestro pronunciamiento, la resolución de la cuestión de interés casacional debe seguir el criterio ya fijado en nuestra sentencia de 24 de junio de 2021 (rec. cas. 8000/2019) en la, después de hacer constar la doctrina fijada, entre otras, en la STS de 10 de marzo de 2020 (rec. cas. 4511/2017), que sigue la establecida en la ya citada STS de 19 de mayo de 2020 (rec. cas. 6027/2017), aborda de manera específica la cuestión de si los bienes dejados mediante legado han de computarse en el caudal relicto en los términos del artículo 1r. 15 LIS, y declara como doctrina jurisprudencial que los bienes dejados mediante legado han de ser computados en el caudal relicto a efectos de la determinación del caudal relicto para la fijación del valor del ajuar doméstico. Concretamente su FD tercero dice:

"[...] TERCERO.- Respuesta a la cuestión de interés casacional.

La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia consiste en determinar si se incluyen en el concepto de ajuar doméstico los bienes que se transmiten mediante legado. Ha de reformularse en atención a la relevancia en el pleito en el siguiente sentido ¿a efectos de interpretar que se considera caudal relicto en el artículo 15 de la LISyD han de computarse el valor de los bienes dejados mediante legado? Y la respuesta ha de ser que sí [...]"

Razona la STS de 24 de junio de 2021, cit., "[...] el tenor literal del artículo 15 de la Ley del **Impuesto de Sucesiones** y Donaciones es claro, debiendo prevalecer la interpretación literal de su redacción conforme a lo dispuesto en el artículo 3.1 del Código Civil, precepto al que ya se remite para la interpretación de las normas tributarias, el artículo 12 de la Ley General Tributaria, 58/2003, de 17 diciembre.

El artículo 15 de la LISD dispone que:

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

Sostiene la parte recurrente que el término "caudal relicto" ha de ser entendido como el conjunto de los bienes hereditarios transmitidos a título universal o de heredero, excluyendo del mismo no sólo las deudas y cargas



deducibles según la normativa del **impuesto**, sino también los bienes y derechos que formando parte del caudal hereditario hubieran sido transmitidos a título particular o mediante legado.

Finalmente sostiene que dicha interpretación es la que resulta reforzada por el contenido de los artículos 23 y 34.3 del Reglamento del **Impuesto de Sucesiones** y Donaciones.

Añade, [...] que el sentido jurídico del término "caudal relicto" aparece recogido en el artículo 659 del Código Civil cuando señala que "La herencia comprende todos los bienes, derechos y obligaciones de una persona que no se extingan por su muerte". Y dicho artículo no diferencia entre las atribuciones a título universal o particular .

Compartimos [...] que no puede sostenerse una equiparación absoluta entre cargas y deudas deducibles y legados porque su conceptualización y tratamiento en el Código Civil son claramente distintos. Así, los bienes y derechos objeto de legados forman parte del activo hereditario frente a las deudas o gravámenes de los bienes, que claramente son parte del pasivo de la herencia. Aun cuando es cierto que los artículos 858 y 859 del Código Civil hablan de "gravar" con mandas o legados; el tratamiento de una y otra figura es bien distinto en nuestro Código Civil; así por ejemplo en cuanto a la posible reducción de los mismos en caso de producirse una vulneración de los derechos de legítima, conforme los artículos 820 y 821 Código Civil; institución que no puede ser aplicable a las deudas contraídas; que el causante de la herencia dejare. Tampoco puede existir dicha equiparación cuando el artículo 891 del Código Civil señala: "Si toda la herencia se distribuye en legados, se prorratearán las deudas y gravámenes de ella entre los legatarios a proporción de sus cuotas, a no ser que el testador hubiera dispuesto otra cosa."

El artículo 23 del Reglamento del **Impuesto de Sucesiones** y Donaciones no establece reglas para el cómputo del caudal relicto sino para la atribución individual de dicho concepto global a cada uno de los herederos. Sostiene la sentencia recurrida que:

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

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

Compartimos el criterio de la Comunidad de Madrid de que de admitirse la postura sostenida por el recurrente en toda su extensión, se llegaría a la situación en virtud de la cual si todos los bienes de la herencia susceptibles de contar con ajuar doméstico son distribuidos o atribuidos en legados- incluso aunque algunos hayan sido atribuidos a legatarios que al mismo tiempo sean herederos, como es el caso de autos- o cuando los legados de inmuebles no incluyan la mención de que el legado comprende el ajuar del mismo, se llegaría a la situación de que, existiendo la presunción de **sucesión** en el ajuar doméstico, siempre salvo prueba fehaciente en contrario, no se tributaría por el mismo. Resultado éste que sería contrario a la normativa del **impuesto**.

Es por dicho motivo por lo que no cabe confundir el criterio de delimitación del ajuar doméstico que señala el artículo 15 de la ley, con el criterio de distribución o atribución de dicho valor global entre los herederos que no entre los legatarios. En efecto, en este punto, también expuso con claridad el Tribunal Superior de Justicia de Madrid, en su sentencia de 7 de julio de 2016 (rec. 1235/2014):

"Del precepto que acabamos de transcribir deducimos, por lo que aquí interesa, (1) que el ajuar doméstico, calculado en la forma que antes indicamos -esto es el 3% del caudal relicto que incluye toda la masa hereditaria y, por tanto, también los legados-, ha de añadirse a la porción individual de cada causahabiente; (2) que el ajuar doméstico sólo debe ser abonado por el heredero y no por el legatario, por tanto, el ajuar doméstico calculado



en la forma que hemos indicado sólo debe añadirse a la porción individual que corresponda al heredero, pero no a la que corresponda al legatario (o en los términos utilizados por el precepto reglamentario, "persona a quien el testador hubiese atribuido bienes determinados con exclusión de cualesquiera otros del caudal hereditario"); y (3) que cuando concurra en la misma persona la doble condición de heredero y legatario (o en los términos del precepto, cuando "les atribuyera bienes determinados y una participación en el resto de la masa hereditaria"), "se les computará la parte del ajuar ... que proporcionalmente les corresponda, según su participación en el resto de la masa hereditaria", esto es, según la proporción en que se les haya instituido herederos (íntegramente, si es heredero único del resto de la masa hereditaria, por mitad, si son dos los instituidos herederos por partes iguales en el resto de la masa hereditaria, y así sucesivamente).

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

SÉPTIMO.- *Fijación de la doctrina jurisprudencial y resolución de las pretensiones.*

Delimitado el objeto del litigio en la forma que se ha explicado, se ha de replantear la cuestión de interés casacional formulada en el auto, al objeto de evitar toda mención a la determinación de qué bienes han de integrar la base del cálculo del ajuar doméstico, en atención a su naturaleza, para evitar cualquier confusión respecto a la doctrina fijada en la STS de 19 de mayo de 2020 (rec. cas. 6027/2017), que como se ha dicho aborda cuestiones que no forman parte de este litigio. Por tanto la cuestión de interés casacional en este caso debe quedar concretada a "[...] determinar si, a efectos de interpretar qué se considera caudal relicto en el artículo 15 de la LISyD, han de computarse o no el valor de los bienes dejados mediante legado [...]", y al respecto hemos de reiterar la fijada en la sentencia de 24 de junio de 2021 (rec. cas. 8000/2019), en el sentido de que los bienes dejados mediante legado han de ser computados en el caudal relicto a efectos de la determinación del valor del ajuar doméstico.

Al ser conforme con esta doctrina la sentencia de instancia, procede desestimar el recurso de casación.

OCTAVO.- *Las costas.*

De conformidad con lo dispuesto en el art. 93.1 de la LJCA, no ha lugar a hacer imposición de las costas del recurso de casación a ninguna de las partes.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido de acuerdo con la interpretación de las normas establecidas en el fundamento séptimo:

1.- No haber lugar al recurso de casación núm. 7579/2019, interpuesto por la representación procesal de don Leon , doña Florencia y doña Felicísima contra la sentencia de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, sede de Sevilla, de fecha de 12 de septiembre de 2019, desestimatoria de los recursos acumulados 267/2017, 269/2017 y 270/2017 formulados frente a los acuerdos del Tribunal Económico Administrativo Regional de Andalucía de 27 de enero de 2017, que rechazaron las reclamaciones económico-administrativas núms. NUM000 , NUM001 y NUM002 , instadas contra las correspondientes liquidaciones por el **Impuesto de Sucesiones**.

2.- Hacer el pronunciamiento **sobre** las costas del recurso de casación en los términos previstos en el último fundamento de esta sentencia.

Notifíquese esta resolución a las partes haciéndoles saber que contra la misma no cabe recuso e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.