

TRIBUNAL SUPREMO
Auto de 21 de enero de 2026
Sala de lo Contencioso-Administrativo.
Recurso n.º 9102/2024

SUMARIO:

ISD. Base imponible. Legatario de parte alícuota. Considera el recurrente que la resolución del TEAC aludió pronunciarse sobre cuestiones sustantivas relativas a la liquidación, incurriendo en una incorrecta delimitación del objeto del recurso y debió ser anulada, al haberse tramitado y resuelto como incidente de ejecución lo que constituía una auténtica impugnación de la segunda liquidación, con vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva. La sentencia impugnada debió haber declarado la nulidad de la resolución del TEAC o, en su caso, acordado la retroacción de actuaciones. Por alega también que la sentencia impugnada afirma incorrectamente que la base imponible debía calcularse «exclusivamente sobre el valor de los bienes y derechos sin descontar deudas y obligaciones», al considerar que el legatario no respondía de éstas. Frente a ello, señala la preparación que dicha interpretación vulnera el citado precepto legal, al establecer que «el valor neto de la adquisición individual del causahabiente se calcula por el valor de los bienes y derechos minorado por las cargas y deudas», y que, tratándose de un legado de parte alícuota, éste participa del activo y del pasivo hereditario y que la infracción resulta determinante del fallo, pues la sentencia confirma la liquidación al negar la deducción de la deuda, lo que conlleva la infracción del principio de no confiscatoriedad al no tomar en consideración que la deuda tributaria definitivamente exigida conforme a la escritura de aceptación de herencia asciende al 96,98 % de lo percibido, de forma que el gravamen aplicado absorbe prácticamente la totalidad del rendimiento obtenido, vulnerando el principio de capacidad económica. Se evidencia la conveniencia de un pronunciamiento de este TS que permita precisar, sistematizar y, en su caso, complementar la doctrina ya establecida, en particular en lo relativo al alcance del control ejercitable con ocasión de la impugnación de una segunda liquidación dictada tras un procedimiento de tasación pericial contradictoria, así como a los criterios aplicables para la determinación de la base imponible en el ISD en los supuestos de legados de parte alícuota, todo ello en aras de la seguridad jurídica y de la igualdad en la aplicación del Derecho. Las cuestiones que presentan interés casacional consisten en determinar si en el marco de la impugnación de una segunda liquidación dictada como consecuencia de un procedimiento de tasación pericial contradictoria, el Tribunal Económico-Administrativo puede rechazar el examen de los motivos de impugnación distintos de la valoración por considerar que debieron articularse frente a la liquidación previa, o si, por el contrario, debe pronunciarse sobre tales motivos; y, en su caso, cuáles son las consecuencias jurídicas de su omisión en términos de invalidez y de tutela judicial efectiva. Por otro lado, el Tribunal debe determinar si a efectos del ISD, en los supuestos de legado de parte alícuota, el cálculo de la base imponible debe efectuarse atendiendo al valor neto de la adquisición -esto es, con deducción de deudas de la herencia- o si, por el contrario, no procede tal minoración por no responder el legatario de parte alícuota de las deudas de la herencia.

TRIBUNAL SUPREMO

AUTO

Magistrados/as
PABLO MARÍA LUCAS MURILLO DE LA CUEVA
DIEGO CORDOBA CASTROVERDE
JOSE LUIS REQUERO IBAÑEZ
RAFAEL TOLEDANO CANTERO
ANGELES HUET DE SANDE

Síguenos en...



**TRIBUNAL SUPREMO
SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO
SECCIÓN: PRIMERA**

A U T O

Fecha del auto: 21/01/2026

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 9102/2024

Materia:

Submateria:

Fallo/Acuerdo: Auto Admisión

Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Concepción De Marcos Valtierra

Secretaría de Sala Destino: 002

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 9102/2024

Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Aurelia Lorente Lamarca

**TRIBUNAL SUPREMO
SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO
SECCIÓN: PRIMERA**

A U T O

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. Pablo Lucas Murillo de la Cueva, presidente

D. Diego Córdoba Castroverde

D. José Luis Requero Ibáñez

D. Rafael Toledano Cantero

D.ª Ángeles Huet De Sande

En Madrid, a 21 de enero de 2026.

HECHOS

PRIMERO.- Proceso de instancia y resolución judicial recurrida.

La representación procesal de don Ambrosio interpuso recurso contencioso-administrativo frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de fecha 28 de octubre de 2020, que desestimó la reclamación económico-administrativa n.º NUM000 formulada por el aquí recurrente contra la liquidación derivada del acta de conformidad NUM001, correspondiente al Impuesto sobre Sucesiones [«ISD»], dictada por la Dirección General de los Tributos y Gestión y Ordenación del Juego de la Consejería de Economía y Hacienda de la CAM, y una resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Central, de 28 de abril de 2022, que estimó en parte la reclamación económico-administrativa n.º NUM002 formulada contra la liquidación dictada como consecuencia de tasación pericial contradictoria, tras la anterior resolución del TEAC desestimatoria de la reclamación económico-administrativa n.º NUM000.

El recurso contencioso-administrativo, seguido con el n.º 22/2021, fue desestimado en sentencia de 27 de septiembre de 2024, dictada por la Sección Novena de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid.

A los efectos de situar adecuadamente el objeto del presente recurso de casación en su debido contexto, resulta necesario exponer -con carácter previo-, los datos fácticos relevantes que constan en la sentencia recurrida, así como aquellos otros que se desprenden de las actuaciones y del expediente administrativo.

1.1.- En fecha 19 de agosto de 2015, falleció D.ª Apolonia, soltera, careciendo de ascendientes y descendientes, habiendo otorgado testamento el 10 de octubre de 2013 en el que legaba al recurrente la mitad de su herencia e instituía y nombraba como único y universal heredero de todos sus bienes, derechos, créditos y acciones a D. Marcelino.

1.2.- El 4 de diciembre de 2015, se otorgó escritura de aceptación y partición de la herencia.

1.3.- En fecha 17 de febrero de 2016, se presentó por el actor ante la Dirección General de Tributos de la CAM la escritura de aceptación de la herencia y solicitud de liquidación del Impuesto sobre Sucesiones.

1.4.- El 20 de junio de 2016, se iniciaron actuaciones inspectoras de comprobación e investigación, levantándose el 7 de abril de 2017 Acta de Conformidad en la que se fijó una base imponible de 1.213.145,90 euros y una cuota tributaria de 680.951,98 euros.

1.5.- El 31 de mayo de 2017, el recurrente formula reclamación económico-administrativa contra la liquidación derivada del Acta de Conformidad, haciendo constar en la misma que se reservaba el derecho a promover la solicitud de tasación pericial contradictoria cuando finalizase el procedimiento.

1.6.- El 28 de octubre de 2020, se dicta por el TEAC resolución desestimatoria de la reclamación económico-administrativa.

1.7.- En fecha 10 de diciembre de 2020, el recurrente presentó solicitud de práctica del procedimiento de tasación pericial contradictoria, en corrección de la comprobación de valor de las participaciones de la entidad TELASA S.L. incluidas en la masa hereditaria de la causante.

1.8.- El 9 de enero de 2021, el actor interpuso recurso contencioso-administrativo contra la resolución del TEAC de 20 de octubre de 2020, que da inicio al procedimiento, en el que el recurrente solicita que, una vez admitido el recurso, se procediera a la suspensión del procedimiento hasta que terminase la tramitación del procedimiento de tasación pericial contradictoria que había promovido, dictándose, el 6 de mayo de 2021, auto acordando suspender la tramitación.

1.9.- En fecha 4 de febrero de 2021, la Subdirección General de la Inspección de los Tributos acuerda el archivo del expediente por haberse solicitado por el actor la admisión a trámite del procedimiento de TPC, manteniendo la suspensión de la deuda hasta que se resolviera sobre dicha solicitud.

1.10.- En resolución, también de 4 de febrero de 2021, se acordó la admisión a trámite de la TPC, manteniéndose la suspensión del ingreso de la liquidación de 680.951,98 euros.

1.11.- En fecha 2 de marzo de 2021, el actor comunica a la Dirección General de Tributos la designación de perito, y el 23 de marzo de 2021 aporta informe del perito en el que se valoran las participaciones sociales de Telasa S.L. en 1.617.646,63 euros.

1.12.- El 19 de abril de 2021, la Subdirección General de la Inspección dicta resolución en la que se hace constar que, teniendo en cuenta el resultado de la TPC, se sustitúa el valor comprobado de las acciones de Telasa S.L. en el Acta (1.678.647,32 euros) por el nuevo valor de 1.617.646,63 euros, acordando dejar sin efecto la liquidación de 680.951,98 euros y practicar nueva liquidación con una base imponible de 1.182.645,56 euros, y una cuota tributaria de 660.211,74 euros, a la que se añadían 94.826,30 euros por intereses de demora de la TPC, resultando una cuota de 755.038,04 euros.

1.13.- Contra dicha resolución presentó el actor reclamación económico-administrativa, que fue estimada en parte por la resolución del TEAC de 28 de abril de 2022, también recurrida en el presente procedimiento.

1.14.- Frente a las mencionadas resoluciones se interpuso recurso contencioso-administrativo, que fue desestimado mediante sentencia de 27 de septiembre de 2024, dictada por la Sección Novena, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, del Tribunal Superior de Justicia de Madrid. La *ratio decidendi* de la sentencia recurrida, en lo que resulta relevante para el presente recurso de casación, se contiene esencialmente en los fundamentos jurídicos sexto a décimo.

Respecto a las cuestiones planteadas ante el TEAC en la impugnación de la segunda liquidación derivada de la tasación pericial contradictoria posterior a una previa reclamación en la que se había impugnado una primera liquidación con reserva de la TPC, la Sala expresamente se señala que «[...] no cabía rechazar, como hizo el TEAC en la resolución de 28 de abril de 2022, las cuestiones alegadas distintas de la valoración efectuada por la TPC, sobre la base de que debieron ser planteadas en la reclamación económico-administrativa NUM000. No obstante, ello no nos ha de llevar a declarar la nulidad de la resolución impugnada sino a analizar en esta vía contencioso-administrativa los motivos distintos al de la valoración de las participaciones invocados por la actora, que por ello no sufre indefensión, recordando que el artículo 56.1 de la LJCA [...]» (FJ sexto).

Asimismo, precisa la Sala respecto al cálculo de la base imponible del Impuesto de Sucesiones en el legado de parte alícuota que:

«Alega asimismo la parte actora que no se expresan las razones por las que la Administración ha considerado que la base imponible del legado del recurrente, que lo es solo del 50% de la herencia, constituida por bienes derechos y deudas, debe calcularse exclusivamente sobre el valor de los bienes y derechos, esto es, sin deducir previamente el valor de las deudas.

La causante legó al recurrente la mitad de su herencia haciendo constar en el testamento que le sería satisfecha en metálico, determinándose la base imponible valorándose los bienes integrantes de la misma, fijándose la porción hereditaria del mismo en la mitad de dicho valor.

[...]

En este caso la causante instituyó heredero universal a D. Marcelino y legó al recurrente la mitad de su herencia, no teniendo que soportar deudas, por lo que no cabía deducir ninguna» (FJ octavo).

Respecto a la posible vulneración del principio de no confiscatoriedad, la *ratio decidendi* de la sentencia se contiene en el fundamento jurídico décimo, donde se advierte que «[...] la deuda tributaria fijada por la Administración tras la resolución del TEAC de 28 de abril de 2022, es de 693.847,63 euros. En la resolución de la Dirección General de Tributos de la CAM de 19 de abril de 2021 que practicó la liquidación tras la finalización del expediente de TPC, se valoró el legado que la causante dejó al recurrente en 1.182.645,56 euros, de lo que no se desprende que la deuda tributaria coincida con la cantidad a percibir o sea superior a la misma, no pudiendo concluirse, conforme a la sentencia transcrita, que se haya vulnerado el principio de capacidad económica».

Frente a la mencionada sentencia de 27 de septiembre de 2024, dictada por la Sección Novena de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, se ha preparado el presente recurso de casación.

SEGUNDO.- *Preparación del recurso de casación.*

1.Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringidos:

1.1.Los artículos 3.1 y 217.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria [«LGT»].

1.2.El artículo 48 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas [«LPAC»].

1.3.Los artículos 56.1 y 70.2 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa [«LJCA»].

1.4.Los artículos 24.1, 31.1, 33.1 y 106 de la Constitución española [«CE»].

1.5.El artículo 9.1 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones [«LISD»].

1.6.Los artículos 655 y 659 del Código Civil [«CC»].

2.Razona que tales infracciones han sido relevantes y determinantes de la decisión adoptada en la resolución recurrida.

La parte recurrente sostiene, en primer lugar, que la sentencia impugnada infringe los artículos 217.1.a) de la LGT, 48 de la LPAC, 70 LJCA y los artículos 24.1 y 106 CE, al confirmar la resolución del TEAC pese a que -según afirma- ésta incurre en causa de nulidad de pleno derecho. En particular, alega que el órgano económico-administrativo inadmitió indebidamente las alegaciones formuladas frente a la segunda liquidación, aunque como afirma expresamente, «no cabía rechazar, como hizo el TEAC, en la resolución de 28 de abril de 2022, las cuestiones alegadas distintas de la valoración efectuada por la TPC», añadiendo que ello impidió el análisis de fondo de la controversia.

Señala asimismo que la sentencia impugnada aplica indebidamente el artículo 56 LJCA, al considerar inexistente la indefensión, cuando -según la preparación- «la nulidad de pleno derecho no puede superarse con la alusión a que no se haya producido indefensión», pues el TEAC habría eludido pronunciarse sobre cuestiones sustantivas relativas a la liquidación, incurriendo en una incorrecta delimitación del objeto del recurso. De ahí que afirme que la resolución administrativa debió ser anulada, al haberse tramitado y resuelto como incidente de ejecución lo que constituía una auténtica impugnación de la segunda liquidación, con vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva.

Considera que la infracción denunciada resulta determinante del fallo, en la medida en que, de haberse estimado, la sentencia debió haber declarado la nulidad de la resolución del TEAC o, en su caso, acordado la retroacción de actuaciones, lo que evidencia la relevancia casacional de la cuestión planteada.

La segunda infracción denunciada por la parte recurrente se refiere a la incorrecta determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones, por indebida aplicación del artículo 9.1.a) de la Ley 29/1987, en relación con el artículo 659 del Código Civil. Sostiene que la sentencia impugnada afirma que la base imponible debía calcularse «exclusivamente sobre el valor de los bienes y derechos sin descontar deudas y obligaciones», al considerar que el legatario no respondía de éstas. Frente a ello, señala la preparación que dicha interpretación vulnera el citado

precepto legal, al establecer que «el valor neto de la adquisición individual del causahabiente se calcula por el valor de los bienes y derechos minorado por las cargas y deudas», y que, tratándose de un legado de parte alícuota, éste participa del activo y del pasivo hereditario.

Concluye que, la infracción resulta determinante del fallo, pues la sentencia confirma la liquidación al negar la deducción de la deuda, cuando -según el recurrente- una correcta aplicación de la norma habría conducido a su estimación, con incidencia directa en la determinación de la base imponible y de la deuda tributaria.

Por último, la tercera infracción denunciada por la parte recurrente se refiere a la vulneración del principio de no confiscatoriedad, por infracción del artículo 31.1 de la Constitución y del artículo 3.1 de la LGT. Señala la preparación que, la sentencia impugnada considera que no se vulnera dicho principio al entender que la deuda tributaria es inferior al valor del legado determinado por la Administración. Frente a ello, el recurrente sostiene que la sentencia incurre en error al no tomar en consideración que la deuda tributaria definitivamente exigida conforme a la escritura de aceptación de herencia asciende al 96,98 % de lo percibido. Afirma que, en tales circunstancias, el gravamen aplicado absorbe prácticamente la totalidad del rendimiento obtenido, vulnerando el principio de capacidad económica. Concluye que, la infracción resulta determinante del fallo, pues de haberse apreciado el carácter confiscatorio del gravamen, la sentencia habría debido estimar la demanda y declarar la improcedencia de la liquidación impugnada, lo que evidencia su directa incidencia en el sentido del pronunciamiento.

3.Subraya que las normas que entiende vulneradas forman parte del Derecho estatal o del de la Unión Europea.

4.Considera que concurre interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque se dan las circunstancias contempladas en la letra c) del artículo 88.2 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa [«LJCA»] y la presunción contenida en las letra a) del artículo 88.3 de la misma ley.

4.1.La sentencia recurrida sienta una doctrina que afecta a un gran número de situaciones, bien en sí misma o por trascender del caso objeto del proceso [artículo 88.2.c) LJCA]. A tal efecto, razona la preparación que, la infracción relativa a la falta de pronunciamiento de los Tribunales Económico-Administrativos sobre los motivos alegados «afecta a todos los contribuyentes, pues todos han de agotar la vía administrativa acudiendo a estos órganos», lo que evidencia su incidencia generalizada. Asimismo, se razona que la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones en los supuestos de legado de parte alícuota constituye una cuestión de alcance general, habida cuenta de que «en nuestro ordenamiento jurídico son abundantes los casos de legatario de parte alícuota», como ya puso de relieve el Auto del Tribunal Supremo de 15 de junio de 2022 (recurso de casación 6371/2021). Finalmente, se destaca que la eventual apreciación de un efecto confiscatorio cuando la deuda tributaria absorbe el importe del legado en metálico no se circscribe al presente supuesto, sino que puede proyectarse sobre un número relevante de situaciones, lo que refuerza la concurrencia del interés casacional objetivo previsto en el artículo 88.2.c) de la LJCA.

4.2.La parte recurrente invoca, asimismo, la presunción de interés casacional objetivo prevista en el artículo 88.3.a) de la LJCA, al sostener que en la sentencia impugnada se han aplicado normas sobre las que no existe jurisprudencia consolidada del Tribunal Supremo. En relación con la cuestión suscitada relativa a la necesidad de anular la resolución del Tribunal Económico-Administrativo que omite pronunciarse sobre la impugnación de una segunda liquidación dictada como consecuencia de una tasación pericial contradictoria, presenta interés casacional objetivo en la medida en que permite completar la jurisprudencia existente sobre las consecuencias del incumplimiento de dicha doctrina, «máxime cuando ya era conocida en el momento del dictado de la resolución económico-administrativa». En este sentido, se plantea expresamente la necesidad de precisar si, «con ocasión de la impugnación de la segunda liquidación dictada en un procedimiento de tasación pericial contradictoria -seguido a instancia de parte y dirigido exclusivamente a la rectificación de los valores-, el contribuyente puede alegar los vicios de nulidad o anulabilidad que puedan afectar a la primera de las liquidaciones practicadas», cuestión sobre la que la Sala ha venido pronunciándose, entre otras, en las sentencias de 15 de febrero de 2022 (RC 2269/2020) y 23 de enero de 2023 (RC 1695/2021).

Asimismo, pone de manifiesto la inexistencia de jurisprudencia sobre si, a efectos del Impuesto sobre Sucesiones, deben detraerse las deudas de la herencia en el cálculo del valor de la porción hereditaria del legatario de parte alícuota, así como sobre la aplicación en estos supuestos del principio de no confiscatoriedad y de capacidad económica cuando la cuota tributaria a satisfacer prácticamente absorbe lo percibido en la adquisición hereditaria.

5.Por todo lo expuesto reputa conveniente un pronunciamiento del Tribunal Supremo, para determinar:

«1. La consecuencia jurídica de que un Tribunal Económico Administrativo, inaplicando la doctrina sentada por el Tribunal Supremo, rechace indebidamente analizar las cuestiones planteadas ante él con ocasión de la impugnación de la segunda liquidación dictada en virtud de un procedimiento de tasación pericial contradictoria, debe ser la declaración de nulidad de pleno derecho o en su caso anulación de la resolución, sin que quepa que la Sentencia contencioso-administrativa que la revise confirme la resolución impugnada previo análisis de los motivos que fueron rechazados de plano por el órgano económico-administrativo.

2. Para el cálculo de la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en el caso de legado de parte alícuota de la herencia, el valor de los bienes y derechos debe minorarse en el de las deudas y obligaciones, aunque como es propio de esta institución, el legatario no responda de ellas.

3. Que la deuda tributaria del legatario de parte alícuota que absorbe prácticamente en su totalidad el importe del legado percibido, debe ser declarada confiscatoria y por tanto anulada».

TERCERO.- Auto teniendo por preparado el recurso de casación y personación de las partes ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo.

La Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 27 de noviembre de 2024, habiendo comparecido la representación procesal de D. Ambrosio, como parte recurrente, ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, dentro del plazo señalado en el artículo 89.5 LJCA.

De igual modo lo han hecho como parte recurrida el abogado del Estado y la letrada de la Comunidad de Madrid, quien ha formulado oposición a la admisión del recurso de casación.

Es Magistrado Ponente el Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero, Magistrado de la Sala.

RAZONAMIENTOS JURÍDICOS

PRIMERO.- *Requisitos formales del escrito de preparación.*

1. El escrito de preparación fue presentado en plazo (artículo 89.1 de la LJCA), la sentencia contra la que se dirige el recurso es susceptible de recurso de casación (artículo 86 de la LJCA, apartados 1 y 2) y la parte recurrente, se encuentra legitimada para interponerlo, al haber sido parte en el proceso de instancia (artículo 89.1 LJCA).

2. En el escrito de preparación se acredita el cumplimiento de tales requisitos reglados y se identifican con precisión las normas del ordenamiento jurídico estatal que fueron alegadas en la demanda y tomadas en consideración por la Sala de instancia. También se justifica que las infracciones imputadas a la sentencia han sido relevantes para adoptar el fallo impugnado [artículo 89.2 de la LJCA, letras a), b), d) y e)].

3. El repetido escrito fundamenta especialmente que concurre interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque la sentencia impugnada fija una doctrina (i) que afecta a un gran número de situaciones [artículo 88.2.c) de la LJCA], y, (ii) aplica normas sobre las que no existe jurisprudencia [artículo 88.3.a) de la LJCA]. De las razones que ofrece para justificarlo se infiere la conveniencia de un pronunciamiento del Tribunal Supremo, por lo que se cumple también el requisito exigido por el artículo 89.2.f) de la LJCA.

SEGUNDO.- *Cuestiones litigiosas y marco jurídico.*

La cuestiones litigiosas que se suscitan en el presente recurso consisten en determinar:

(i) *Si en el marco de la impugnación de una segunda liquidación dictada como consecuencia de un procedimiento de tasación pericial contradictoria, el Tribunal Económico-Administrativo puede rechazar el examen de los motivos de impugnación distintos de la valoración por considerar que debieron articularse frente a la liquidación previa, o si, por el contrario, debe pronunciarse sobre tales motivos; y, en su caso, cuáles son las consecuencias jurídicas de su omisión en términos de invalidez y de tutela judicial efectiva.*

(ii) *Si a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en los supuestos de legado de parte alícuota, el cálculo de la base imponible debe efectuarse atendiendo al valor neto de la adquisición -esto es, con deducción de deudas de la herencia- o si, por el contrario, no procede tal minoración por no responder el legatario de parte alícuota de las deudas de la herencia.*

Las normas que han de ser objeto de interpretación son: los artículos 3.1 y 217.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria [«LGT»]; el artículo 48 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas [«LPAC»]; los artículos 56.1 y 70.2 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción

Síguenos en...



Contencioso-administrativa [«LJCA»]; los artículos 24.1, 31.1, 33.1 y 106 de la Constitución española [«CE»]; el artículo 9.1 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones [«LISD»] y los artículos 655 y 659 del Código Civil [«CC»].

TERCERO.- Verificación de la concurrencia de interés casacional objetivo en el recurso.

El presente recurso presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque la sentencia recurrida, en la perspectiva jurídica que el caso ofrece, afecta a un gran número de situaciones [artículo 88.2.c) de la LJCA], y, de conformidad con lo previsto en el artículo 82.3.a) de la LJCA, por apreciarse la conveniencia de precisar, aclarar o complementar la doctrina existente acerca de las cuestiones planteadas, lo que hace conveniente un pronunciamiento del Tribunal Supremo que la esclarezca, en beneficio de la seguridad jurídica y de la consecución de la igualdad en la aplicación judicial del Derecho (artículos 9.3 y 14 CE).

Las cuestiones suscitadas en el presente recurso revisten interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, en cuanto exigen determinar:

(i) Si en el marco de la impugnación de una segunda liquidación dictada como consecuencia de un procedimiento de tasación pericial contradictoria, el Tribunal Económico-Administrativo puede rechazar el examen de los motivos de impugnación distintos de la valoración por considerar que debieron articularse frente a la liquidación previa, o si, por el contrario, debe pronunciarse sobre tales motivos; y, en su caso, cuáles son las consecuencias jurídicas de su omisión en términos de invalidez y de tutela judicial efectiva.

(ii) Si a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en los supuestos de legado de parte alícuota, el cálculo de la base imponible debe efectuarse atendiendo al valor neto de la adquisición -esto es, con deducción de deudas de la herencia- o si, por el contrario, no procede tal minoración por no responder el legatario de parte alícuota de las deudas de la herencia.

Sobre ambas cuestiones, procede señalar que este Tribunal Supremo ya se ha pronunciado anteriormente sobre aspectos relacionados con los ahora suscitados.

Tal y como se ha expuesto, alude la preparación a los criterios acogidos sobre la primera cuestión controvertida en las sentencias de 15 de febrero de 2022 (RCA 2269/2020) y de 23 de enero de 2023 (RCA 1695/2021). En efecto, el objeto suscitado en el presente recurso no es totalmente nuevo en la jurisprudencia de esta Sala, que se ha pronunciado en varias ocasiones acerca de si, con ocasión de la impugnación de la segunda liquidación dictada en un procedimiento de tasación pericial contradictoria seguido a instancia de parte, el contribuyente puede alegar los vicios de nulidad o anulabilidad que puedan afectar a la primera de las liquidaciones practicadas. Así, hemos señalado que:

«La respuesta a dicha cuestión, conforme a lo que hemos razonado, debe ser ratificar, mantener y reforzar nuestra doctrina reiterada atinente a que es posible, sin duda, la impugnación de la liquidación dictada como desenlace de un procedimiento de tasación pericial contradictoria previsto en el artículo 135 LGT/2003 -seguido a instancia de parte y dirigido exclusivamente a la rectificación de los valores de los inmuebles-, cuando la liquidación tome como valor de los bienes la valoración del perito tercero. El hecho de que la liquidación dictada haya tomado como valor de los bienes el asignado por el perito tercero no excluye el control pleno de su legalidad por los Tribunales, pudiendo los contribuyentes alegar los motivos de impugnación que consideren oportunos, sin merma o limitación alguna» [STS de 23 de enero de 2023 (rec. 1691/2021), FJ cuarto, (ECLI:ES:TS:2023:157)].

Por otro lado y en relación con la también controvertida posición del legatario de parte alícuota, tampoco se trata de una cuestión completamente nueva para esta Sala que, en la sentencia de 12 de septiembre de 2022 (RCA 4078/2020), examinó una cuestión relativa a la condición de obligada tributaria de una legataria de parte alícuota en una herencia en la que, por las circunstancias del caso, resultaba imposible el pago del legado, por estar la herencia aceptada a beneficio de inventario por los herederos universales, y encontrarse la misma en concurso.

Más recientemente, en el recurso de casación 6371/2021, nos pronunciamos acerca de «[...] si los legatarios de parte alícuota cuentan con un interés legítimo y, por consiguiente, están legitimados, al amparo del artículo 232.3 de la Ley General Tributaria en relación con el artículo 39.1 de la misma norma, para comparecer en un procedimiento económico-administrativo suscitado originariamente por el causante y pendiente de resolución en el momento del fallecimiento de éste, cuando ya se han personado los herederos que han aceptado pura y simplemente la herencia y la deuda tributaria controvertida en dicho procedimiento se encuentra abonada». En la resolución que recayó en el mencionado recurso, se fijó como doctrina jurisprudencial que «el legatario de parte alícuota cuenta con un interés legítimo y, por consiguiente, está legitimado, al amparo del artículo 232.3 de la Ley General Tributaria en

relación con el artículo 39.1 de la misma norma, para comparecer en un procedimiento económico-administrativo interpuesto por el causante y pendiente de resolución en el momento del fallecimiento de éste» (STS de 17 de julio de 2023 (rec. 6371/2021) FJ sexto).

Tras lo expuesto, se evidencia la conveniencia de un pronunciamiento de este Tribunal Supremo que permita precisar, sistematizar y, en su caso, complementar la doctrina ya establecida, en particular en lo relativo al alcance del control ejercitable con ocasión de la impugnación de una segunda liquidación dictada tras un procedimiento de tasación pericial contradictoria, así como a los criterios aplicables para la determinación de la base imponible en el Impuesto sobre Sucesiones en los supuestos de legados de parte alícuota, todo ello en aras de la seguridad jurídica y de la igualdad en la aplicación del Derecho.

En consecuencia, en virtud de lo dispuesto en el artículo 88.1 de la LJCA, en relación con su artículo 90.4, y considerando que concurren los supuestos de interés casacional objetivo contemplados en el artículo 88.2, apartado c), y la presunción contenida en el apartado a) del artículo 88.3 de la LJCA, procede admitir este recurso de casación.

CUARTO.- Admisión del recurso de casación. Normas objeto de interpretación.

1. Conforme a lo indicado anteriormente, y de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 88.1 LJCA, en relación con el artículo 90.4 de la misma norma, esta Sección de admisión aprecia que este recurso presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, respecto de las siguientes cuestiones:

(i) *Si en el marco de la impugnación de una segunda liquidación dictada como consecuencia de un procedimiento de tasación pericial contradictoria, el Tribunal Económico-Administrativo puede rechazar el examen de los motivos de impugnación distintos de la valoración por considerar que debieron articularse frente a la liquidación previa, o si, por el contrario, debe pronunciarse sobre tales motivos; y, en su caso, cuáles son las consecuencias jurídicas de su omisión en términos de invalidez y de tutela judicial efectiva.*

(ii) *Si a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en los supuestos de legado de parte alícuota, el cálculo de la base imponible debe efectuarse atendiendo al valor neto de la adquisición -esto es, con deducción de deudas de la herencia- o si, por el contrario, no procede tal minoración por no responder el legatario de parte alícuota de las deudas de la herencia.*

2. A estos efectos, el recurrente plantea la necesidad de interpretar:

- Los artículos 3.1 y 217.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria [«LGT»].
- El artículo 48 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas [«LPAC»].
- Los artículos 56.1 y 70.2 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa [«LJCA»].
- Los artículos 24.1, 31.1, 33.1 y 106 de la Constitución española [«CE»].
- El artículo 9.1 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones [«LISD»].
- Los artículos 655 y 659 del Código Civil [«CC»].

QUINTO.- Publicación en la página web del Tribunal Supremo.

Conforme a lo dispuesto por el artículo 90.7 de la LJCA, este auto se publicará íntegramente en la página web del Tribunal Supremo.

SEXTO.- Comunicación y remisión.

Procede comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto, como dispone el artículo 90.6 de la LJCA, y conferir a las actuaciones el trámite previsto en los artículos 92 y 93 de la LJCA, remitiéndolas a la Sección Segunda de esta Sala, competente para su sustanciación y decisión de conformidad con las reglas de reparto.

Por todo lo anterior,

LA SECCIÓN DE ADMISIÓN ACUERDA:

1º) Admitir el recurso de casación n.º 9102/2024, preparado por la representación procesal de D. Ambrosio, contra la sentencia dictada el 27 de abril de 2024, por la Sección Novena, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid.

2º) Las cuestiones que presentan interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consisten en determinar:

(i) *Si en el marco de la impugnación de una segunda liquidación dictada como consecuencia de un procedimiento de tasación pericial contradictoria, el Tribunal Económico-Administrativo puede*

rechazar el examen de los motivos de impugnación distintos de la valoración por considerar que debieron articularse frente a la liquidación previa, o si, por el contrario, debe pronunciarse sobre tales motivos; y, en su caso, cuáles son las consecuencias jurídicas de su omisión en términos de invalidez y de tutela judicial efectiva.

(ii) Si a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en los supuestos de legado de parte alícuota, el cálculo de la base imponible debe efectuarse atendiendo al valor neto de la adquisición -esto es, con deducción de deudas de la herencia- o si, por el contrario, no procede tal minoración por no responder el legatario de parte alícuota de las deudas de la herencia.

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

- Los artículos 3.1 y 217.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria [«LGT»].
- El artículo 48 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas [«LPAC»].
- Los artículos 56.1 y 70.2 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa [«LJCA»].
- Los artículos 24.1, 31.1, 33.1 y 106 de la Constitución española [«CE»].
- El artículo 9.1 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones [«LISD»].
- Los artículos 655 y 659 del Código Civil [«CC»].

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

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

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

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

El presente auto, contra el que no cabe recurso alguno, es firme (artículo 90.5 de la LJCA).
Así lo acuerdan y firman.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ).