

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ080735

TRIBUNAL SUPREMO

Auto de 28 de enero de 2021

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 4078/2020

SUMARIO:

Sucesores de la deuda tributaria. Sucesores mortis causa. Representación. Herencia yacente. Los herederos recibieron su parte proporcional que aceptaron a beneficio de inventario, y la legataria que obtuvo el pleno dominio del tercio de la herencia Tanto el heredero como el legatario suceden al causante en las deudas tributarias, y así lo establece el art. 35.2.j) LGT. Es cierto que parte del patrimonio del causante se encontraba en concurso de acreedores dada la aceptación de la herencia por parte de los hijos a beneficio de inventario y que posiblemente el legado, como crédito de la herencia, no podría hacerse efectivo, pero ello es una cuestión ajena puesto que la actora que nunca renunció a ese legado, adquirió la condición de sucesora del causante y por ello sucede en las deudas tributarias del mismo. No consta una aceptación expresa o tácita del legado, tampoco existe un plazo para su aceptación, pero conocemos que era legataria de un tercio de la herencia del causante y como dispone este precepto, mientras la herencia se encuentre yacente, esto es sin aceptar ni renunciar a ella, el cumplimiento de las obligaciones tributarias del causante corresponderá al representante de la herencia yacente. Presentan interés casacional objetivo las cuestiones dirigidas a determinar si conforme a lo dispuesto en el art.39.1 LGT puede entenderse que una legataria de parte alícuota que no ha aceptado tácita ni expresamente su legado es sucesora de las deudas tributarias del causante, en particular, si teniendo en consideración (i) que los herederos aceptaron la herencia a beneficio de inventario y (ii) que la herencia se declaró en concurso, siendo designado un nombrando administrador concursal, es posible justificar la expresada sucesión a aquella legataria sobre la base de considerarla responsable de la situación yacente de la herencia, y en su caso a partir de qué momento y por qué cuantía. También el Tribunal deberá esclarecer si conforme a lo dispuesto en el art.45.3 LGT puede entenderse que, con relación a una herencia aceptada a beneficio de inventario por los dos herederos instituidos conforme al título sucesorio, y habida cuenta de que fue nombrado en el mismo un albacea que aceptó dicho cargo, puede considerarse representante de dicha herencia a una legataria de parte alícuota que no aceptó tácita ni expresamente su legado, en el contexto de las circunstancias anteriormente expresadas [Vid., SAN de 17 de febrero de 2020, recurso n.º 917/2018 (NFJ080736), contra la que se plantea el recurso de casación].

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 39 y 45.

Código Civil, arts. 660, 887, 901, 965, 988 y ss, 999, 1.003, 1.012, 1.017, 1.020, 1.023, 1.026, 1.034 y 1.913.

Constitución española, art. 31.

PONENTE:*Don Dimitry TEodoro Berberoff Ayuda.*

Magistrados:

Don CESAR TOLOSA TRIBIÑO

Don ANTONIO JESUS FONSECA-HERRERO RAIMUNDO

Don INES MARIA HUERTA GARICANO

Don ANGEL RAMON AROZAMENA LASO

Don DIMITRY TEODORO BERBEROFF AYUDA

TRIBUNAL SUPREMO

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN: PRIMERA

A U T O

Fecha del auto: 28/01/2021

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 4078/2020

Materia: TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURIDICOS DOC.

Submateria:

Fallo/Acuerdo: Auto Admisión

Ponente: Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Celia Redondo Gonzalez

Secretaría de Sala Destino: 002

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 4078/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Celia Redondo Gonzalez

TRIBUNAL SUPREMO

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN: PRIMERA

A U T O

Excmos. Sres.

D. César Tolosa Tribiño, presidente

D. Antonio Jesús Fonseca-Herrero Raimundo

D^a. Inés Huerta Garicano

D. Ángel Ramón Arozamena Laso

D. Dimitry Berberoff Ayuda

En Madrid, a 28 de enero de 2021.

HECHOS

Primero.

Preparación del recurso de casación.

1. El procurador D. Rafael Gamarra Megías, en representación de D^a. Elvira, preparó recurso de casación contra la sentencia dictada el 17 de febrero de 2020 por la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional, que desestimó el recurso 917/2018, promovido contra la resolución del

Tribunal Económico-administrativo Central ["TEAC"] de 28 de junio de 2018, desestimatorio del recurso de alzada interpuesto contra la resolución del Tribunal Económico-administrativo Regional ["TEAR"] de Canarias de 28 de junio de 2015, que a su vez desestimó las reclamaciones acumuladas NUM000 y NUM001 formuladas contra liquidaciones de intereses de demora con referencias NUM002 y NUM003, confirmadas en reposición, que le fueron notificadas en su condición de legataria de su difunto esposo D. Modesto, con claves de liquidación NUM004 y NUM005, procedentes de la liquidación principal NUM006, por Actas de IRPF del ejercicio 1998.

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

2.1. El artículo 39 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) ["LGT"] y, por remisión implícita de dicho precepto, a los artículos 660, 887, 901, 965, 988 y siguientes, 999, 1003, 1010, 1011, 1012, 1017, 1023, 1026, 1034 y 1913 del Código Civil, publicado por Real Decreto de 24 de julio de 1889 (Gaceta de Madrid de 25 de julio) ["CC"], y ello por entender que:

"[...] la Sentencia de instancia ha resuelto defectuosamente al interpretar que, en una herencia yacente, con patrimonio negativo, el legatario que no ha aceptado, ni recibido, un legado, adquiere la condición de sucesor de las deudas tributarias sin observar (a) que la AEAT debió dirigirse a la herencia yacente y (b) los límites de la legislación tributaria y civil. Yerra en primer lugar porque fundamenta que, en una herencia yacente, el legatario de parte alícuota es el representante de la herencia y no el albacea-contador-partidor, el administrador concursal o los herederos (901, 999, 965 y 1.020 CC).

La sentencia recurrida constata incluso la situación concursal de la herencia o la existencia de herederos y, aun así, considera representante de una herencia a un legatario de parte alícuota que no ha cobrado legado alguno [..., s] i bien la Sentencia recurrida cita el 39.3 y el 45.3 LGT, no los aplica puesto que finalmente desestima la demanda y convalida una resolución administrativa que había hecho responsable a la recurrente en su condición de sucesora, no en su condición de representante de la herencia yacente (tal y como hace la AN). Hemos de insistir en que la sentencia trata de justificar la actuación de la Administración indicando que la recurrente/legataria ostenta la condición de representante de la herencia yacente, ignorando la existencia de un albacea/partidor, mientras que el acto administrativo girado que motiva la vía de recurso le exige la deuda tributaria en su condición de sucesora.

Por tal motivo, esta parte invocó la incongruencia de la sentencia que mientras, por un lado, afirma que la recurrente es representante de la herencia yacente, por otro lado, desestima el recurso planteado en la inexistente condición de la recurrente de sucesora del difunto. Por esta razón, se presentó una solicitud de subsanación y complemento de sentencia y otra de rectificación de errores. La infracción fue invocada en el momento procesal oportuno.

La sentencia recurrida infringe el art. 39.1 LGT, por no aplicar los límites de la legislación civil a los que se remite. De haber interpretado correctamente las disposiciones tributarias y civiles hubiera llegado a la conclusión lógica de que los legatarios responden de las deudas tributarias exclusivamente hasta donde alcance el valor de su legado. La interpretación de la SAN recurrida resulta insostenible desde cualquier ángulo. Es irracional admitir la exigencia de una deuda de un difunto de 1.368.478€ a un legatario que no ha cobrado (ni cobrará) legado alguno".

2.2. El artículo 31 de la Constitución española ["CE"] pues "[l]as circunstancias que concurren en el presente litigio parecen el paradigma de la transgresión del principio de capacidad económica. La sucesión tributaria de un difunto no puede extenderse a una persona que no tiene nada que ver ni con el hecho imponible, ni con la deuda tributaria que se exige, ni ha percibido importe o bien alguno del deudor para exigirle dicha capacidad económica".

2.3. Igualmente se entiende que la sentencia que pretende impugnarse contiene una doctrina contradictoria con las sentencias de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional de 8 de febrero de 2007 (rec. 664/2003; ES:AN:2007:688), de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo de 21 de junio de 2012 (rec. cas. 1134/2010; ES:TS:2012:4794) y de la Sección Quinta de la Sala Contencioso-administrativa del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 29 de julio de 2019 (rec. 568/2018; ES:TSJM:2019:6377).

3. Razona que tales infracciones han sido relevantes y determinantes de la decisión adoptada en la resolución recurrida dado que "el fallo hubiera sido estimatorio pues habría determinado que la liquidación de intereses no debió dirigirse a la legataria en concepto de sucesora (con su patrimonio personal), sino que debió haberse dirigido a la herencia yacente. Respecto a las infracciones del apartado II.1 y II.3 la Sentencia impugnada tampoco aplica subsidiariamente el 39.1 LGT ni los pronunciamientos judiciales invocados. Es decir, aun admitiéndose una liquidación a la legataria como sucesora y no a la herencia yacente, el fallo también habría sido estimatorio pues habría determinado que la liquidación de intereses a la sucesora/legataria era nula por exceder el valor de un legado no percibido (0€)", siendo así que, "la liquidación administrativa que da origen a este contencioso no se dicta a la recurrente como representante de la herencia yacente. Basta leer el encabezado de los actos administrativos impugnados para concluir que las notificaciones lo eran en su condición de sucesora, por lo que la AN debió anular los actos administrativos que se giraron como sucesor, en contra incluso de su FJ4o que afirma que era representante de la herencia yacente".

4. Subraya que la norma que entienda vulnerada forma parte del Derecho estatal.

5. Considera que concurre interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque se dan las circunstancias contempladas en las letras a), b) y c) del artículo 88.2 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa ["LJCA"].

5.1. En relación con el artículo 88.2.a) LJCA indica que la sentencia que se impugna fija, ante cuestiones sustancialmente iguales, una interpretación de las normas de Derecho estatal en las que se fundamenta el fallo, contradictoria con la que otros órganos jurisdiccionales han establecido, en particular con las citadas sentencias de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional de 8 de febrero de 2007 (rec. 664/2003; ES:AN:2007:688), de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo de 21 de junio de 2012 (rec. cas. 1134/2010; ES:TS:2012:4794) y de la Sección Quinta de la Sala Contencioso-administrativa del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 29 de julio de 2019 (rec. 568/2018; ES:TSJM:2019:6377).

5.2. En lo que concierne al artículo 88.2.b) LJCA, asevera que la resolución cuya impugnación se pretende es gravemente dañosa para el interés general pues "la doctrina que establece la sentencia que se discute es perjudicial para cualquier persona que sea heredero o legatario en una herencia, admitiendo que la Administración exija deudas de un difunto, no contra la masa hereditaria, sino contra el patrimonio personal de un contribuyente sin nexo jurídico o económico alguno con la herencia. Como cabe observar, la doctrina de la sentencia recurrida ampararía este tipo de actuaciones de la Administración Tributaria, puede tener virtualidad expansiva y, si se generaliza, podría extender esa exégesis a todas las deudas de cualquier administración local, autonómica o estatal, generando situaciones abiertamente contrarias al principio de capacidad económica consagrado por el art. 31 CE".

5.3. En lo que respecta al artículo 88.2.c) LJCA expresa que la sentencia que pretende recurrirse "[t]rasciende del caso objeto del proceso porque, admitir la tesis que propugna la sentencia recurrida equivaldría a permitir que la Administración exija deudas tributarias de difuntos a cualquier persona citada en un testamento, aunque no exista un nexo jurídico ni económico entre el causante y el requerido, confiscando el patrimonio de un tercero ajeno al hecho imponible", siendo así que "[u]na herencia es un proceso en el que la mayoría de la población llega a participar, aunque solo sea por razones biológicas. Por eso, la doctrina de la sentencia recurrida es enormemente dañina y puede afectar a un gran número de contribuyentes, porque, de admitirse dicho planteamiento, permitiría que la AEAT se dirigiese indiscriminadamente contra el patrimonio personal de cualquier contribuyente para exigir la deuda tributaria de un tercero, con independencia de que hubiese aceptado la herencia o de su condición de legatario".

5.4. Señala, asimismo, que concurre la presunción de interés casacional del artículo 88.3.a) LJCA por las siguientes razones:

"El art. 39 LGT plantea importantes dificultades interpretativas y constantes conflictos en la aplicación práctica dada su íntegra remisión a la legislación civil en aspectos absolutamente necesarios para que dicha sucesión tributaria respete la legislación civil. Y dichas lagunas o dudas se acentúan en casos de legados en los que el patrimonio de la herencia es negativo, no existe una sucesión universal y la herencia se encuentra yacente.

En el supuesto que nos ocupa se trata de discernir quién es el representante de la herencia mientras ésta se encuentre yacente (39.3 LGT) y, por ende, a quien debe dirigirse la AEAT en representación de la misma.

También se hace necesario discernir a partir de qué momento puede considerarse sucesor a un legatario de parte alícuota y cómo se debe cuantificar la liquidación de forma que se observen los límites de la legislación civil (39.1 LGT), especialmente cuando el CC establece limitaciones de responsabilidad a los sucesores.

La herencia yacente, representante, satisfacción de deudas con cargo a la masa hereditaria, formación de inventario o momento en el que se recibe un legado son conceptos no definidos ni matizados por la LGT surgiendo numerosas actuaciones administrativas que no respetan los límites de la responsabilidad del legatario del CC (que obtiene solo bienes concretos, jamás deudas) y que necesitan ser abordados y aclarados por la Ilma. Sala.

Ese es el caso que nos ocupa en el que, estando la herencia yacente, la AEAT se ha dirigido contra el patrimonio personal de una legataria por considerarla sucesora sin límite alguno y sin haber aceptado expresamente dicho legado.

Precisamente por ese motivo el art. 39.3 LGT obliga a la AEAT a dirigirse a la herencia a través de su representante mientras la misma esté yacente. Con arreglo al CC, la administración de la herencia puede corresponder tanto al administrador nombrado por el testador, el albacea facultado por el testador (artículo 901) o a los herederos (artículo 999) o al administrador nombrado por el Juez (artículos 965 y 1020). Pero la representación jamás corresponderá a la legataria. Por consiguiente, era el albacea, en representación de la herencia yacente, a quien debió dirigirse la AEAT en la fecha en que dictó la liquidación de intereses debiendo responder de dicha deuda, mientras la herencia se encuentra yacente, el patrimonio hereditario [...]."

6. No aporta razones específicas y distintas de las que derivan de lo expuesto para fundamentar el interés casacional objetivo con el objeto de justificar la conveniencia de un pronunciamiento del Tribunal Supremo.

Segundo.

Auto teniendo por preparado del recurso de casación y comparecencia ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo.

La Sección Séptima de la Sala de los Contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional, tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 16 de julio de 2020, habiendo comparecido tanto D^a. Elvira, recurrente, como la Administración General del Estado, recurrida, ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA.

Tercero.

Oposición a la admisión del recurso de casación.

Al tiempo de personarse, la Administración General del Estado, al amparo del artículo 89.6 LJCA, se ha opuesto a la admisión a trámite del recurso de casación, argumentando, en esencia: (i) que la recurrente no ha llevado a cabo un verdadero juicio de relevancia pues ignora la ratio decidendi de la sentencia de instancia que no es otra que la de calificar la herencia como yacente y atribuir a dicha recurrente la condición de representante de la herencia; y, siendo ello así, se estaría haciendo supuesto de la cuestión por lo que (ii) no concurriría ni la contradicción doctrinal a que se alude invocando el artículo 88.2.a) LJCA, (iii) ni se produciría grave daño para el interés general, con lo que no concurriría la circunstancia del artículo 88.2.b) LJCA, (iv) ni , en fin, y dadas las singularidades del caso, podría reputarse presente la circunstancia del artículo 88.2.c) LJCA por la falta de trascendencia que tendría para otros supuestos.

Es Magistrado Ponente el Excmo. Sr. D. Dmitry Berberoff Ayuda, 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 LJCA), la sentencia contra la que se dirige el recurso es susceptible de recurso de casación (artículo 86 LJCA, apartados 1 y 2) y D^a. Elvira, 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, 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 LJCA, letras a), b), d) y e)], toda vez que, como se indicará seguidamente, las normas invocadas han sido tomadas en consideración por la sentencia recurrida y han servido para fundar la ratio decidendi.

3. El repetido escrito fundamenta especialmente que concurre interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque la sentencia impugnada: (i) fija, ante cuestiones sustancialmente iguales, una interpretación de las normas de Derecho estatal en las que se fundamenta el fallo contradictoria con la que otros órganos jurisdiccionales hayan establecido [artículo 88.2.a) LJCA]; (ii) sienta una doctrina sobre dichas normas que pueda ser gravemente dañosa para los intereses generales [artículo 88.2.b) LJCA]; (iii) afecta a un gran número de situaciones, bien en sí misma o por trascender del caso objeto del proceso [artículo 88.2.c) LJCA] y (iv) ha aplicado normas en las que se sustente la razón de decidir sobre las que no exista jurisprudencia [artículo 88.3.a) 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) LJCA.

Segundo.

Objeto del presente recurso de casación.

El debate suscitado en este litigio versa, en esencia, sobre la posibilidad de que pueda declararse representante de una herencia yacente y sucesora de deudas del causante a la que fue nombrada legataria de parte alícuota aun cuando tal legado no haya sido aceptado ni expresa ni tácitamente -siendo así, además, que finalmente se renunció al mismo- y, adicionalmente, cuando existe un albacea nombrado por el propio causante para la gestión de la herencia.

Tercero.

Hechos relevantes a efectos del trámite de admisión del presente recurso de casación.

Un análisis del expediente administrativo y de las actuaciones judiciales, nos lleva a destacar como datos importantes para decidir sobre la admisión a trámite del recurso de casación los siguientes:

1.- El 29 de octubre de 2013 falleció D. Modesto habiendo otorgado testamento en el que instituía como únicos y universales herederos a sus hijos y legando a su cónyuge - D^a. Elvira-el tercio de libre disposición. Nombró Albacea Contador Partidor a D. Torcuato y, en defecto del mismo, a D. Victoriano.

2.- El 12 de diciembre de 2013 se elevó a pública la escritura de aceptación de herencia a beneficio de inventario por parte de los hijos y herederos.

3.- El 15 de enero de 2014, el albacea-partidor requirió a la Agencia Estatal de la Administración Tributaria ["AEAT"] como acreedora de la herencia para que compareciera en la formación del inventario, lo que se formalizó en escritura de formación de inventario el 4 de febrero 2014, en virtud del cual se arrojó una deuda de 11.045.629.99 euros a favor de la AEAT.

4.- El 25 de febrero de 2014, la AEAT notificó a la hoy recurrente, en calidad de sucesora de su difunto marido, dos acuerdos de liquidación de intereses de demora por importe conjunto de 1.368.478,95 euros con claves NUM007 y NUM008.

5.- El 21 de marzo de 2014 D^a. Elvira interpuso recurso de reposición contra las dos liquidaciones de intereses antes referidas, alegando que no puede ser considerada sucesora tributaria de las deudas del causante y que la AEAT debe dirigirse al representante de la herencia de D. Modesto y no frente a ella, al ser legataria.

6.- El 18 de junio de 2014 la AEAT desestimó el recurso de reposición y frente a esa resolución se interpusieron sendas reclamaciones económico- administrativas ante el TEAR de Canarias que fueron tramitadas con los números NUM000 y NUM001.

7.- El 22 de septiembre de 2014 los herederos (hijos del causante) presentaron solicitud de declaración de concurso voluntario de acreedores. El Juzgado de lo Mercantil declaró la herencia en concurso el 19 de diciembre de 2014, nombrando administrador concursal. Según se indica en el escrito de preparación, la herencia sigue hoy en concurso.

8.- El 20 de marzo de 2015 el Jefe de Equipo Regional de Recaudación de la Delegación Especial de Canarias emitió certificado a la Administración Concursal de la herencia donde informa que existen créditos concursales a favor de la Hacienda Pública por importe de 10.138.470,94 euros.

9.- El 28 de julio de 2015 el TEAR de Canarias dictó resolución por la que se desestimaron las reclamaciones presentadas ante dicho órgano, indicando lo siguiente:

"[...] a la vista del contenido de la escritura de formación de inventario aportada en la pieza separada de suspensión, vinculada a la -presente reclamación, se desprende que, do manera literal, la reclamante es citada por el causante como legataria de una parte alícuota del caudal hereditario, si bien, corno pago -de su cuota viudal legítimaría, de lo que sé deduce que dicha denominación se hace como mención diferenciada del cumplimiento de la legítima que, c[o]mo cónyuge del causante, le corresponde por ley, al amparo de lo dispuesto en el artículo 8073 del Código Civil.

La condición de heredera en la reclamante, se extrae de las manifestaciones testamentarias del causante, en las que debe prevalecer el contenido de la disposición sobre las palabras; siendo que, para que se considerase legataria, lo debería ser de cosa cierta, no de parte alícuota, menos cuando lo es en sustitución de la cuota [viudal] legítima.

[...]

En consonancia con lo anterior, la controversia suscitada por la reclamante queda resuelta por lo dispuesto en el párrafo segundo del artículo 39.1 de la Ley 58/2003, al determinar que las obligaciones tributadas pendientes a la muerte de los obligados tributarios se transmitirán a los legatarios en las mismas condiciones que las establecidas para los herederos cuando la herencia se distribuya a través delegados y en los supuestos en que se instituyan legados de parte alícuota [...]"

Frente a dicha resolución se interpuso recurso de alzada ante el TEAC que fue tramitado con el número 8239/15.

10.- El 28 de junio de 2018 la Vocalía Undécima de la Sala Tercera del TEAC desestimó el recurso de alzada interpuesto ante dicho órgano sobre la base de su condición de legataria.

11.- El 11 de septiembre de 2015 la hoy recurrente renunció pura y simplemente al legado de parte alícuota de su difunto esposo.

12.- Interpuesto recurso contencioso-administrativo contra la mencionada resolución desestimatoria del TEAC, que se tramitó con el número 917/2018 ante la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional, el mismo fue desestimado por sentencia de 17 de febrero de 2020.

La ratio decidendi de la citada resolución judicial se contiene en sus fundamentos jurídicos tercero y cuarto, donde se indica:

"El presente recurso contencioso administrativo no impugna las liquidaciones de intereses propiamente dichas, impugna la condición de deudora tributaria de la recurrente.

La administración y los Tribunales económico administrativos distinguen perfectamente lo que es un legado de una herencia.

En el presente caso, los herederos recibieron su parte proporcional que aceptaron a beneficio de inventario, y la legataria que obtuvo el pleno dominio de 1/3 de la herencia conforme a la decisión del testador, a decisión de éste se entendería pagada la cuota viudal usufructuaria.

Así que desde la perspectiva que nos ocupa, tanto el heredero como el legatario suceden al causante en las deudas tributarias, y así lo establece el art. 35.2.j LGT.

[...] Es cierto que parte del patrimonio del causante se encontraba en concurso de acreedores dada la aceptación de la herencia por parte de los hijos a beneficio de inventario y que posiblemente el legado, como crédito de la herencia, no podría hacerse efectivo, pero ello es una cuestión ajena puesto que la actora que nunca renunció a ese legado, adquirió la condición de sucesora del causante y por ello sucede en las deudas tributarias del mismo.

La actora manifiesta que nunca aceptó el legado y cierto es que no consta una aceptación expresa. Con arreglo al art. 999 CC cabe la aceptación tácita, pero tampoco constan actos determinantes de una aceptación tácita, pero debemos añadir que tampoco existe un plazo de aceptación por lo que podríamos estar ante un supuesto yacente de una parte de la herencia, el legado de la actora y el art. 39.3 LGT lo contempla. Como es sabido, el artículo 35.4 dispone que también tienen la consideración de obligados tributarios, en las leyes en que así se establezca, las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición.

El art. 39. 3. dice: " 3. Mientras la herencia se encuentre yacente, el cumplimiento de las obligaciones tributarias del causante corresponderá al representante de la herencia yacente. ["]

Pues bien, no consta una aceptación expresa o tácita del legado, tampoco existe un plazo para su aceptación, pero conocemos que era legataria de 1/3 de la herencia del causante y como dispone este precepto, mientras la herencia se encuentre yacente, esto es sin aceptar ni renunciar a ella, el cumplimiento de las obligaciones tributarias del causante corresponderá al representante de la herencia yacente. Este representante es, según el artículo 45.3, el que la ostente, y en este caso no es otra que la propia legataria, la recurrente que es titular de la yacencia....".

13.- La hoy recurrente solicitó, por sendos escritos de 20 de febrero de 2020: (i) el complemento de la referida sentencia para que se aclarara que D^a. Elvira es responsable del cumplimiento de las obligaciones tributarias de la herencia yacente como representante, esto es, exclusivamente con los bienes y derechos de la herencia yacente que conforman un patrimonio separado, y no con su patrimonio personal; y (ii) la rectificación de errores a fin de que se hiciera constar que D^a. Elvira sí renunció al legado y que, por ende, no adquirió la condición de sucesora de las deudas del causante.

La Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional desestima la aclaración y el complemento solicitados por auto de 19 de mayo de 2020, en cuyo fundamento jurídico único se puede leer:

"Con independencia de las consideraciones de fondo que se pudieran hacer y que no son propias de la aclaración de sentencia, la actora pretende una rectificación mediante el mecanismo de la aclaración que no se compagina con el art. 267 LOPJ puesto que lo que pretende respecto del FJ 4^a es que se haga un pronunciamiento distinto al ya realizado, lo que escapa de la aclaración de sentencia.

Hay que tener en cuenta que la aclaración de sentencia está prevista para algún involuntario error mecanográfico o la omisión manifiesta o algún aspecto oscuro de la sentencia, pero en los términos en los que se plantea la aclaración no es posible acceder a ella pues no tiene ningún carácter aclaratorio.

Y respecto del complemento de la sentencia, la pretensión no es susceptible de complementar en que cuanto que la sentencia se interpreta en su conjunto y en ella se han resuelto las cuestiones suscitadas.

Por todo lo expuesto, procede desestimar tanto el complemento como la aclaración de la sentencia dictada". La citada sentencia de 17 de febrero de 2020 constituye el objeto del presente recurso de casación.

Cuarto.

Marco jurídico.

1. El artículo 39 LGT, relativo a los sucesores de personas físicas en el ámbito tributario, dispone que:

"1. A la muerte de los obligados tributarios, las obligaciones tributarias pendientes se transmitirán a los herederos, sin perjuicio de lo que establece la legislación civil en cuanto a la adquisición de la herencia.

Las referidas obligaciones tributarias se transmitirán a los legatarios en las mismas condiciones que las establecidas para los herederos cuando la herencia se distribuya a través de legados y en los supuestos en que se instituyan legados de parte alícuota.

En ningún caso se transmitirán las sanciones. Tampoco se transmitirá la obligación del responsable salvo que se hubiera notificado el acuerdo de derivación de responsabilidad antes del fallecimiento.

2. No impedirá la transmisión a los sucesores de las obligaciones tributarias devengadas el hecho de que a la fecha de la muerte del causante la deuda tributaria no estuviera liquidada, en cuyo caso las actuaciones se entenderán con cualquiera de ellos, debiéndose notificar la liquidación que resulte de dichas actuaciones a todos los interesados que consten en el expediente.

3. Mientras la herencia se encuentre yacente, el cumplimiento de las obligaciones tributarias del causante corresponderá al representante de la herencia yacente.

Las actuaciones administrativas que tengan por objeto la cuantificación, determinación y liquidación de las obligaciones tributarias del causante deberán realizarse o continuarse con el representante de la herencia yacente. Si al término del procedimiento no se conocieran los herederos, las liquidaciones se realizarán a nombre de la herencia yacente.

Las obligaciones tributarias a que se refiere el párrafo anterior y las que fueran transmisibles por causa de muerte podrán satisfacerse con cargo a los bienes de la herencia yacente".

2. El artículo 35.4 LGT, referido a la representación legal en el ámbito tributario, preceptúa que "[t]endrán la consideración de obligados tributarios, en las leyes en que así se establezca, las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición".

3. El artículo 45.3 LGT afirma que "[p]or los entes a los que se refiere el apartado 4 del artículo 35 de esta ley actuará en su representación el que la ostente, siempre que resulte acreditada en forma fehaciente y, de no haberse designado representante, se considerará como tal el que aparentemente ejerza la gestión o dirección y, en su defecto, cualquiera de sus miembros o partícipes".

4. El artículo 177.1 LGT se expresa en los siguientes términos:

"Fallecido cualquier obligado al pago de la deuda tributaria, el procedimiento de recaudación continuará con sus herederos y, en su caso, legatarios, sin más requisitos que la constancia del fallecimiento de aquél y la notificación a los sucesores, con requerimiento del pago de la deuda tributaria y costas pendientes del causante.

Cuando el heredero alegue haber hecho uso del derecho a deliberar, se suspenderá el procedimiento de recaudación hasta que transcurra el plazo concedido para ello, durante el cual podrá solicitar de la Administración tributaria la relación de las deudas tributarias pendientes del causante, con efectos meramente informativos.

Mientras la herencia se encuentre yacente, el procedimiento de recaudación de las deudas tributarias pendientes podrá continuar dirigiéndose contra sus bienes y derechos, a cuyo efecto se deberán entender las actuaciones con quien ostente su administración o representación".

5. El artículo 888 CC, refiere que "[c]uando el legatario no pueda o no quiera admitir el legado, o éste, por cualquier causa, no tenga efecto, se refundirá en la masa de la herencia, fuera de los casos de sustitución y derecho de acrecer".

6. El artículo 901 CC establece que "[c]uando el legatario no pueda o no quiera admitir el legado, o éste, por cualquier causa, no tenga efecto, se refundirá en la masa de la herencia, fuera de los casos de sustitución y derecho de acrecer".

7. El artículo 31.1 CE preceptúa que "[t]odos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio".

Quinto.

Cuestión en la que se entiende que existe interés casacional.

Conforme a lo indicado anteriormente, y de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 88.1 LJCA, en relación con el 90.4 de la misma norma, procede admitir a trámite este recurso de casación, al apreciar esta Sección de Admisión que el mismo presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia respecto de las siguientes cuestiones:

1) Determinar si conforme a lo dispuesto en el artículo 39.1 LGT puede entenderse que una legataria de parte alícuota que no ha aceptado tácita ni expresamente su legado es sucesora de las deudas tributarias del causante, en particular, si teniendo en consideración (i) que los herederos aceptaron la herencia a beneficio de inventario y (ii) que la herencia se declaró en concurso, siendo designado un nombrando administrador concursal, es posible justificar la expresada sucesión a aquella legataria sobre la base de considerarla responsable de la situación yacente de la herencia, y en su caso a partir de qué momento y por qué cuantía.

2) Esclarecer si conforme a lo dispuesto en el artículo 45.3 LGT puede entenderse que, con relación a una herencia aceptada a beneficio de inventario por los dos herederos instituidos conforme al título sucesorio, y habida cuenta de que fue nombrado en el mismo un albacea que aceptó dicho cargo, puede considerarse representante de dicha herencia a una legataria de parte alícuota que no aceptó tácita ni expresamente su legado, en el contexto de las circunstancias anteriormente expresadas.

Sexto.

Justificación suficiente de que el recurso planteado cuenta con interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia.

1. La cuestión señalada en el razonamiento jurídico anterior presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, pues la sentencia impugnada es susceptible de afectar a un gran número de situaciones, bien en sí misma o por trascender del caso objeto del proceso [artículo 88.2.c) LJCA]. Ello es así porque son numerosos los legados que pueden instituirse en las herencias reguladas por el ordenamiento español -ya sean de bien determinado o de parte alícuota- resultando relevante, en relación con los mismos, (i) conocer si puede nombrarse sucesor de las deudas tributarias del causante a la persona nombrada legataria sin que conste su aceptación expresa o tácita, y de ser así desde que momento y por qué cuantía; y, adicionalmente, (ii) si puede considerarse a tal persona nombrada legataria por el título sucesorio como representante de la herencia -ya sea ésta yacente o aceptada a beneficio de inventario- antes de que conste la aceptación expresa o tácita del legado. Siendo ello así, resulta claro que la exégesis pretendida puede afectar a un gran número de situaciones y, por ello mismo, trasciende del objeto del proceso del actual recurso de casación.

2. Adicionalmente, cabe indicar que, en función de la interpretación que se realice de los preceptos cuya exégesis se pretende, pudiera ocurrir que la doctrina de la sentencia hoy impugnada fuera gravemente dañosa para los intereses generales en la medida en que permitiera que una persona sucediera en las deudas tributarias de otra sin haber adquirido de esta última bienes o derechos, de manera que pudiera entenderse vulnerado el principio de capacidad económica recogido en el artículo 31.1 CE, por lo que puede considerarse que concurre también la circunstancia del artículo 88.2.b) LJCA.

3. Se hace necesario, por tanto, que el Tribunal Supremo dicte sentencia sobre la interpretación que ha de darse a los artículos 39.1 y 45.3 LGT en relación con las cuestiones planteadas. En definitiva, la exégesis de los preceptos referidos resulta exigido por el principio de seguridad jurídica contemplado en el artículo 9.3 de nuestra Constitución y por la aplicación uniforme de los mismos en todo el territorio nacional, con lo que también resulta conveniente un pronunciamiento de esta Sala desde la perspectiva del principio de igualdad contenido en el artículo 14 del mismo texto constitucional.

4. Habiéndose apreciado interés casacional conforme a lo ya indicado, no es preciso examinar, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 88.1 LJCA y en relación con el artículo 90.4 LJCA, si concurren los otros motivos alegados por la recurrente distintos a los ya analizados.

Séptimo.

Admisión del recurso de casación. Normas que en principio serán objeto de interpretación.

1. En virtud de lo dispuesto en el artículo 88.1 LJCA, en relación con el artículo 90.4 LJCA, procede admitir este recurso de casación, cuyo objeto será, por presentar interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, las cuestiones descritas en el razonamiento jurídico quinto.

2. Las normas que en principio serán objeto de interpretación son los artículos 39.1 y 45.3 LGT, y 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 LJCA.

Octavo.

Publicación en la página web del Tribunal Supremo.

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

Noveno.

Comunicación inmediata a la Sala de instancia de la decisión adoptada en este auto.

Procede comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto, como dispone el artículo 90.6 LJCA, y conferir a las actuaciones el trámite previsto en los artículos 92 y 93 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 RCA/4078/2020, preparado por el procurador D. Rafael Gamarra Megías, en representación de D^a. Elvira, contra la sentencia dictada el 17 de febrero de 2020 por la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional, que desestimó el recurso 917/2018.

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

1) Determinar si conforme a lo dispuesto en el artículo 39.1 LGT puede entenderse que una legataria de parte alícuota que no ha aceptado tácita ni expresamente su legado es sucesora de las deudas tributarias del causante, en particular, si teniendo en consideración (i) que los herederos aceptaron la herencia a beneficio de inventario y (ii) que la herencia se declaró en concurso, siendo designado un nombrando administrador concursal, es posible justificar la expresada sucesión a aquella legataria sobre la base de considerarla responsable de la situación yacente de la herencia, y en su caso a partir de qué momento y por qué cuantía.

2) Esclarecer si conforme a lo dispuesto en el artículo 45.3 LGT puede entenderse que, con relación a una herencia aceptada a beneficio de inventario por los dos herederos instituidos conforme al título sucesorio, y habida cuenta de que fue nombrado en el mismo un albacea que aceptó dicho cargo, puede considerarse representante de dicha herencia a una legataria de parte alícuota que no aceptó tácita ni expresamente su legado, en el contexto de las circunstancias anteriormente expresadas.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación los artículos 39.1 y 45.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

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 Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa.

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 Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa).

Así lo acuerdan y firman.

D. César Tolosa Tribiño

D. Antonio Jesús Fonseca-Herrero Raimundo D^a. Inés Huerta Garicano

D. Ángel Ramón Arozamena Laso D.Dimitry Berberoff Ayuda

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.