

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ090497

### TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia 1013/2023, de 17 de julio de 2023

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 6371/2021

### SUMARIO:

**Procedimiento contencioso-administrativo. Partes en el proceso. Legitimación activa.** *Legatarios de parte alícuota.* La cuestión suscitada se contrae a decidir si la demandante tiene o no un interés legítimo - no necesariamente directo- en la reclamación económico-administrativa deducida por su padre en relación con la regularización a él practicada por el IRPF del ejercicio 2010. Para ello es necesario analizar la posición jurídica de la demandante respecto a las relaciones jurídicas del causante en general y con la relación jurídica tributaria controvertida en la reclamación económico-administrativa en particular. La Administración inadmitió la personación de la recurrente en la reclamación planteada por su difunto padre, pues en el testamento de su padre se le atribuyó una «cuota legitimaria estricta» que le otorga la condición de legataria y no de heredera. La sentencia recurrida estimó que si a la legataria de parte alícuota se le transmiten las obligaciones tributarias pendientes al igual que a los herederos, resulta patente su interés legítimo en la reclamación económico-administrativa en la que se debate la conformidad a Derecho de una deuda tributaria de la que pudiera llegar a tener que responder, por lo que debe reconocérsele su derecho a intervenir como interesada en la reclamación económico-administrativa instada por su causante. Cumple advertir, que la condición de sucesor en la deuda tributaria de un legatario de parte alícuota que todavía no ha aceptado su legado, está sometida interpretación por el Tribunal Supremo. [Vid., ATS de 28 de enero de 2021, recurso n.º 4078/2020 (NFJ080735)]. El objeto del litigio en la instancia se contraía a determinar si la legataria de parte alícuota contaba con un interés legítimo, ex art. 232.3 LGT, para comparecer en la reclamación económico-administrativa en la que se discutía la procedencia a Derecho de una deuda tributaria del causante. El concepto de interés legítimo ha sido objeto de una abundante y consolidada jurisprudencia del Tribunal Constitucional y del Tribunal Supremo en la que, en síntesis, se enfatiza que la resolución impugnada y respecto de la que se aduce el interés legítimo, ha de repercutir de manera clara y suficiente en la esfera jurídica de dicho interesado, sea directa o indirectamente, pero siempre de manera real o actual, otorgando potencialmente una ventaja o eliminando, también potencialmente, un gravamen. De ahí que el interés debe ser real, actual y cierto, y no meramente hipotético o incierto. [Vid., por todas, STS de 23 de marzo de 2021, recurso n.º 5855/2019, (NFJ081542)]. Del art. 39.1 LGT no se puede deducir otra cosa que la condición de obligado tributario que corresponde al legatario de parte alícuota, como es su caso, y que por más que la deuda hubiera sido pagada por el causante, lo cierto es que también interpuso la reclamación económico administrativa en que ha intentado personarse como interesada, de forma que la eventualidad de que la reclamación sea estimada en el fondo -como en efecto ha ocurrido- determine, por tanto, un incremento del caudal hereditario que afecta al monto de la parte alícuota a la que tiene derecho, es decir, un interés legítimo. Por otra parte, no deja de concurrir el supuesto del art. 39.1, pffo. 2.º LGT, aunque la deuda se haya pagado, ya que lo ha sido por una obligación tributaria del causante, que está sometida a controversia en el momento que pretende personarse en la reclamación económico-administrativa. Procede fijar como doctrina jurisprudencial que el legatario de parte alícuota cuenta con un interés legítimo y, por consiguiente, está legitimado, al amparo del art. 232.3 LGT en relación con el art. 39.1, pffo. 2.º LGT, para comparecer en un procedimiento económico-administrativo interpuesto por el causante y pendiente de resolución en el momento del fallecimiento de éste. [Vid., ATS de 15 de junio de 2022, recurso n.º 6371/2021 (NFJ086657) y SAN de 26 de mayo de 2021, recurso n.º 704/2018 (NFJ083623) que se confirma].

### PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 35, 39 y 232.

Ley 29/1998 (LJCA), arts. 90 y 92.

Código Civil, art. 891.

### PONENTE:

*Don Rafael Toledano Cantero.*

Magistrados:

Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ  
Don FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS  
Don RAFAEL TOLEDANO CANTERO  
Don DIMITRY TEODORO BERBEROFF AYUDA  
Doña MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE

**TRIBUNAL SUPREMO**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.013/2023

Fecha de sentencia: 17/07/2023

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 6371/2021

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 04/07/2023

Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero

Procedencia: AUD.NACIONAL SALA C/A. SECCION 4

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

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 6371/2021

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. 1013/2023

Excma. Sra. y Excmos. Sres.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente

D. Francisco José Navarro Sanchís  
D. Rafael Toledano Cantero  
D. Dimitry Berberoff Ayuda  
D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 17 de julio de 2023.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 6371/2021, promovido por doña Teresa, representada por la procuradora de los Tribunales doña María José Bueno Ramírez, bajo la dirección letrada de don José María Ayala de la Torre, contra la sentencia de la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, de 26 de mayo de 2021, recaída en el Procedimiento Ordinario núm. 704/2018.

Comparecen como partes recurridas la Administración General del Estado, representada y asistida por la Abogacía del Estado, y doña Virginia, representada por la procuradora doña María Teresa Campos Montellano, asistida del letrado don Ángel Díaz Fernández.

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

## ANTECEDENTES DE HECHO

### Primero.

El presente recurso de casación se interpuso por doña Teresa contra la sentencia dictada, el 26 de mayo de 2021, por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, estimatoria del recurso núm. 704/2018, promovido por doña Virginia frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 19 de febrero de 2018, por la que se inadmitió su personación en la reclamación planteada por su difunto padre contra la liquidación correspondiente al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio 2010.

### Segundo.

La Sala de instancia estimó el recurso contencioso-administrativo con sustento en el siguiente razonamiento:

"QUINTO. La cuestión suscitada se contrae a decidir si la demandante tiene o no un interés legítimo -no necesariamente directo- en la reclamación económico administrativa deducida por su padre en relación con la regularización a él practicada por el IRPF del ejercicio 2010. Para ello es necesario analizar la posición jurídica de la demandante respecto a las relaciones jurídicas del causante en general y con la relación jurídica tributaria controvertida en la reclamación económico-administrativa en particular.

[...]

Pues bien, de acuerdo con la legislación civil, la condición de legataria de parte alícuota de la demandante no le atribuye la cualidad de sucesora a título universal, esto es, no sucede al causante en la generalidad de sus derechos y obligaciones o en una parte de ellos, sino que es acreedora de un sexto de la herencia una vez que se completen las operaciones particionales. Ciertamente es que su posición jurídica le diferencia de los legatarios que no lo son de parte alícuota, pues puede pedir la partición - art. 782 LEC- o la reducción de las donaciones inoficiosas - art. 655 Cc-. Pero esta misma condición de legatario conlleva que no responderá de las deudas del causante salvo que toda la herencia se hubiera repartido en legados - art. 891 Cc-, de donde se seguiría que no cabría reconocerle legitimación en un proceso o en un procedimiento en el cual lo debatido fuera una relación jurídica en la que no fuera parte, toda vez que es el heredero quien sucedería al causante en tal relación jurídica. Por más que la cifra en la que se concrete su parte proporcional al saldo hereditario pudiera depender de otras relaciones jurídicas que pudieran aumentar o disminuir el caudal relicto, el legatario de parte alícuota sigue siendo ajeno a aquella relación jurídica en la que no sucede al causante, sino que ostenta un derecho de crédito frente al heredero que se cuantifica como una parte proporcional.

Por tal motivo, en nuestra SAN de 15 de abril de 2015 (rec. 65/2014), rechazamos que el cónyuge legitimario tuviese la condición de interesado en la reclamación económico-administrativa entablada por el heredero en relación con la regularización del IRPF del decausado, toda vez que no respondía de las deudas de la herencia, sino que es simplemente usufructuario del tercio destinado a mejora.

SEXTO. Hasta aquí el régimen civil al que se somete el legatario de parte alícuota con respecto a las relaciones jurídicas ordinarias del causante.

Ocurre, sin embargo, que en materia tributaria se produce una modulación de la posición del legatario de parte alícuota en relación con las obligaciones tributarias pendientes, que se separa del régimen civil previsto respecto de la generalidad de las relaciones jurídicas del causante.

En efecto, el art. 39.1 LGT, bajo la rúbrica de "sucesores de personas físicas", dispone lo siguiente:

"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".

Pues bien, si al legatario de parte alícuota se le transmiten las obligaciones tributarias pendientes al igual que a los herederos (no es el momento ahora de precisar con qué alcance), resulta patente su interés legítimo en la reclamación económico-administrativa en la que se debate la conformidad a Derecho de una deuda tributaria de la que pudiera llegar a tener que responder.

Todo lo cual conduce a la estimación del recuso y al reconocimiento del derecho de la actora a intervenir como interesada en la reclamación económico-administrativa.

Cumple advertir, finalmente, que la condición de sucesor en la deuda tributaria de un legatario de parte alícuota que todavía no ha aceptado su legado, está sometida interpretación por el Tribunal Supremo en el recurso de casación 4078/2020 ( ATS de 28 de enero de 2021) cuando se dan determinadas condiciones muy concretas, distintas de las que aquí concurren.

Por lo demás, aun cuando con alguna diferencia en la descripción del régimen jurídico civil y con diferentes efectos, la misma línea de razonamiento se emplea en la STSJ de Madrid, de 29 de julio de 2019 (rec. 568/2018)".

La procuradora de doña Teresa preparó recurso de casación contra la meritada sentencia mediante escrito presentado el 30 de julio de 2021, identificando como normas legales que se consideran infringidas los artículos 39.1 y 232.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria ["LGT"].

La Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 16 de septiembre de 2021.

### **Tercero.**

Preparado el recurso en la instancia y emplazadas las partes para comparecer ante esta Sala, por auto de 15 de junio de 2022, la Sección de Admisión de esta Sala acuerda:

"2º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

Determinar 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.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación, los artículos 39.1 y 232.3 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 LJCA".

### **Cuarto.**

Notificada la anterior resolución a las partes personadas y dentro del plazo fijado en el art. 92.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa ["LJCA"], la representación de doña Teresa, mediante escrito registrado el 2 de septiembre de 2022, interpuso el recurso de casación en el que aduce que existe "[...] error de la interpretación que realiza el juzgador del artículo 39.2 del que se desprende la errónea atribución de legitimación ex artículo 232.3 LGT [...]", interpretación que -afirma- "[...] es contraria a las normas citadas y al concepto de interés legítimo jurisprudencialmente construido por tres razones: en primer lugar, por cuanto que el artículo 39.1.2º de la LGT no puede interpretarse en sentido literal, como hace el juzgador [...] de modo que el legatario de parte alícuota responde de las deudas tributarias del causante en los mismos términos que respecto de cualquier otra deuda del decuius [...]; "en segundo lugar, porque aunque admitiésemos que el legatario de parte alícuota respondiese de las deudas tributarias del causante en distinta forma que respecto del resto de sus deudas, [...] el referido precepto no resulta aplicable al caso aquí analizado, habida cuenta de que nos encontramos ante un procedimiento económico administrativo iniciado por el causante contra una deuda tributaria que ya fue pagada"; y en tercer lugar, porque "[...] el legatario de parte alícuota es un legitimario a quien por decisión del testador debe serle pagada la cuota en metálico (como se hizo), de modo que, por mor de la decisión del causante/testador,

la legítima deja de ser pars bonorum y se convierte en pars valoris, deviniendo el legitimario a quien ha de satisfacerse la cuota en metálico en un acreedor de la herencia" (págs. 11-12 del escrito de interposición).

En base a lo anterior, propone como respuesta a la cuestión casacional formulada la siguiente:

"1º. Que el legatario de parte alícuota no puede comparecer como interesado sobre la base del artículo 232.3 de la LGT en un procedimiento económico administrativo de su causante, salvo en aquellos casos de distribución de toda la herencia en legados ( artículo 891 del CC); es decir, que no la tiene cuando concurre a la herencia con un heredero único y universal que ha aceptado la herencia pura y simplemente dado que en este caso es éste quien por aplicación del régimen del Código Civil ha de responder de las deudas del causante, también de las tributarias.

2º. Que el legatario de parte alícuota en ningún caso está legitimado para intervenir en los procedimientos económico-administrativos del causante ex artículo 232.3 de la LGT cuando, como sucede en el presente caso, el procedimiento versa sobre la conformidad a derecho o no de una liquidación tributaria que ha sido pagada en vida por el causante, toda vez que en esa hipótesis la eventual desestimación de la reclamación no originaría supuesto alguno de responsabilidad y la eventual estimación únicamente originaría un derecho de crédito; encontrándonos, en tales casos, extramuros del artículo 39.1 de la LGT.

3º. Que cuando nos encontramos ante un supuesto de legatario de parte alícuota que es legitimario y por decisión del testador ha de serle satisfecha en metálico su cuota, como es el presente caso (en el que, además le fue pagada), en modo alguno el legatario de parte alícuota puede estar legitimado para comparecer como interesado en el procedimiento del causante ex artículo 232.3 de la LGT, toda vez que, en tales supuestos, la legítima cesa en su naturaleza de pars bonorum para devenir en pars valoris, deviniendo el legatario de parte alícuota en mero acreedor de la herencia (del heredero), siendo así que en tales casos, como sucede con cualquier acreedor, no tiene carácter de interesado en el procedimiento económico administrativo de su "deudor" (págs. 19-20).

Finalmente solicita a la Sala que "[...] fije doctrina en los términos que propugnamos en el apartado tercero del presente escrito y dicte sentencia por la que estime el recurso, revocando la sentencia recurrida y reconociendo las pretensiones formuladas en el apartado cuarto de este escrito", a saber, que "[...] declare que la sentencia de instancia ha infringido lo dispuesto en el artículo 232.3 y 39.1.2º de la LGT en relación con los artículos 657, 660, 661 y 891; así como 806 y 841 y 1056 del Código Civil, por carecer de interés legítimo para comparecer en el procedimiento económico administrativo 8525/2015 TEAC la legataria de parte alícuota Doña Virginia, por las razones expuestas a lo largo del presente escrito de interposición", y "[...] case la sentencia recurrida y, en consecuencia, dicte sentencia por la que fijando la doctrina indicada en el apartado anterior anule la sentencia de instancia, desestimando el recurso contencioso administrativo con expresa condena en costas de la instancia al recurrente (ahora recurrido)".

## Quinto.

Conferido traslado de la interposición del recurso a las partes recurridas, el abogado del Estado presenta, el día 18 de octubre de 2022, escrito en el que se abstiene de formular oposición.

El 19 de octubre de 2022, la representación de doña Virginia presenta escrito de oposición al recurso de casación, en el que niega las infracciones legales aducidas de contrario y mantiene que la sentencia aquí impugnada acierta al señalar que "[su] representada, como legitimaria-legataria de parte alícuota, queda afectada por la decisión que se adoptase en el TEAC en la reclamación. Al estimarse ésta se aumentaba el caudal relicto y consecuentemente su participación en él, con lo que su interés legítimo de carácter económico es absolutamente evidente. Ello le otorga la condición de interesada con arreglo al art. 232.3 LGT" (pág. 4), y suplica a la Sala "[...] dicte resolución por la que se desestime dicho recurso interpuesto confirmando la Sentencia recurrida".

## Sexto.

Evacuados los trámites y de conformidad con lo previsto en el art. 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 4 de julio de 2023, fecha en que tuvo lugar dicho acto.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

### Primero. Objeto del recurso de casación.

Se impugna en el presente recurso de casación la sentencia de 26 de mayo de 2021, dictada por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional que estimó el recurso contencioso-administrativo núm. 704/2018, formulado por doña Virginia, contra la resolución del Tribunal Económico-

Administrativo Central ["TEAC"], de 19 de febrero de 2018, que resuelve la reclamación R.G. 8525-2015- 50/PI por la que se inadmite la personación de la misma en la reclamación planteada por su difunto padre, don Borja, frente a la liquidación correspondiente al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2010.

## **Segundo.** *Cuestión de interés casacional.*

El auto de 15 de junio de 2022, de la Sección de Admisión de esta Sala, acuerda admitir el recurso de casación para el examen de la cuestión de interés casacional:

"2º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

Determinar 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.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación, los artículos 39.1 y 232.3 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 LJCA".

## **Tercero.** *Antecedentes del litigio y argumentación de la sentencia recurrida.*

### **A)** Los antecedentes del litigio son como sigue:

1º. Con fecha 28 de mayo de 2013, don Borja otorgó testamento ante notario en virtud del cual legaba a una de sus hijas, doña Virginia -hoy recurrida-, su cuota legitimaria estricta, que debía abonarse en metálico, e instituía heredera única y universal a su otra hija, doña Teresa -actual recurrente-.

2º. El día 28 de febrero de 2017, el señor Borja falleció, estando, en ese momento, pendiente la resolución de una reclamación económico-administrativa correspondiente a una liquidación girada por la Administración tributaria en concepto de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2010, y que había sido íntegramente abonada por el señor Borja previa su impugnación.

3º. En la partición efectuada por el contador partidor se abonó en metálico el legado de parte alícuota a favor de doña Virginia, si bien se señaló como posible crédito el resultado de la citada reclamación económico-administrativa.

4º. Con fecha 4 de mayo de 2017, doña Teresa (heredera) solicitó su personación ante el Tribunal Económico-Administrativo Central ["TEAC"] en el procedimiento económico-administrativo referido, que fue admitida.

5º. Con fecha 19 de febrero de 2018, doña Virginia (legataria) solicitó, igualmente, su personación en el procedimiento económico-administrativo que, tras los trámites previstos en el artículo 232.3, párrafo 2º de la LGT y los preceptos reglamentarios concordantes, fue inadmitida mediante resolución del TEAC de 19 de febrero de 2018.

La mentada resolución funda la inadmisión, en síntesis, por entender que el interés legítimo que exige el artículo 232.3 de la LGT es un interés "jurídico" y no "económico", de modo que la resolución que se dicte en el procedimiento económico-administrativo pueda afectar a los derechos de las personas que pretenden comparecer, sin que sea suficiente que la citada resolución afecte únicamente al patrimonio del mismo.

Además, afirma que doña Virginia, al ostentar la condición de legataria de parte alícuota en la herencia de su padre, no responde del pago de las deudas hereditarias, entre las que se encuentran las tributarias. Y, por consiguiente, concluye el TEAC que el resultado de la reclamación no tendría ningún efecto positivo o negativo concreto y efectivo en el ámbito tributario para doña Virginia, ámbito al que se circunscribe la reclamación, sin perjuicio de que pudiera suponer el nacimiento de un derecho de crédito frente a la heredera.

6º. Contra la anterior resolución, doña Virginia interpuso recurso contencioso-administrativo que se tramitó bajo el número 704/2018 ante la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional.

### **B)** Argumentación de la sentencia recurrida.

La ratio decidendi de la sentencia sobre este particular se contiene en los fundamentos jurídicos quinto y sexto con el siguiente tenor literal:

"[...] QUINTO. *La cuestión suscitada se contrae a decidir si la demandante tiene o no un interés legítimo -no necesariamente directo- en la reclamación económico-administrativa deducida por su padre en relación con la regularización a él practicada por el IRPF del ejercicio 2010. Para ello es necesario analizar la posición jurídica de la demandante respecto a las relaciones jurídicas del causante en general y con la relación jurídica tributaria controvertida en la reclamación económico-administrativa en particular.*

[...]

Pues bien, de acuerdo con la legislación civil, la condición de legataria de parte alícuota de la demandante no le atribuye la cualidad de sucesora a título universal, esto es, no sucede al causante en la generalidad de sus derechos y obligaciones o en una parte de ellos, sino que es acreedora de un sexto de la herencia una vez que se completan las operaciones particionales. Ciertamente es que su posición jurídica le diferencia de los legatarios que no lo son de parte alícuota, pues puede pedir la partición - art. 782 LEC- o la reducción de las donaciones inoficiosas - art. 655 Cc-. Pero esta misma condición de legatario conlleva que no responderá de las deudas del causante salvo que toda la herencia se hubiera repartido en legados - art. 891 Cc-, de donde se seguiría que no cabría reconocerle legitimación en un proceso o en un procedimiento en el cual lo debatido fuera una relación jurídica en la que no fuera parte, toda vez que es el heredero quien sucedería al causante en tal relación jurídica. Por más que la cifra en la que se concrete su parte proporcional al saldo hereditario pudiera depender de otras relaciones jurídicas que pudieran aumentar o disminuir el caudal relicto, el legatario de parte alícuota sigue siendo ajeno a aquella relación jurídica en la que no sucede al causante, sino que ostenta un derecho de crédito frente al heredero que se cuantifica como una parte proporcional.

Por tal motivo, en nuestra SAN de 15 de abril de 2015 (rec. 65/2014), rechazamos que el cónyuge legitimario tuviese la condición de interesado en la reclamación económico-administrativa entablada por el heredero en relación con la regularización del IRPF del de cuius, toda vez que no respondía de las deudas de la herencia, sino que es simplemente usufructuario del tercio destinado a mejora.

*SEXTO. Hasta aquí el régimen civil al que se somete el legatario de parte alícuota con respecto a las relaciones jurídicas ordinarias del causante.*

Ocurre, sin embargo, que en materia tributaria se produce una modulación de la posición del legatario de parte alícuota en relación con las obligaciones tributarias pendientes, que se separa del régimen civil previsto respecto de la generalidad de las relaciones jurídicas del causante.

En efecto, el art. 39.1 LGT, bajo la rúbrica de "sucesores de personas físicas", dispone lo siguiente:

"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".

Pues bien, si al legatario de parte alícuota se le transmiten las obligaciones tributarias pendientes al igual que a los herederos (no es el momento ahora de precisar con qué alcance), resulta patente su interés legítimo en la reclamación económico-administrativa en la que se debate la conformidad a Derecho de una deuda tributaria de la que pudiera llegar a tener que responder.

Todo lo cual conduce a la estimación del recuso y al reconocimiento del derecho de la actora a intervenir como interesado en la reclamación económico-administrativa.

Cumple advertir, finalmente, que la condición de sucesor en la deuda tributaria de un legatario de parte alícuota que todavía no ha aceptado su legado, está sometida a interpretación por el Tribunal Supremo en el recurso de casación 4078/2020 (ATS de 28 de enero de 2021) cuando se dan determinadas condiciones muy concretas, distintas de las que aquí concurren.

Por lo demás, aun cuando con alguna diferencia en la descripción del régimen jurídico civil y con diferentes efectos, la misma línea de razonamiento se emplea en la STSJ de Madrid, de 29 de julio de 2019 (rec. 568/2018)".

**Cuarto.** *La posición de las partes en el recurso de casación.*

La parte recurrente argumenta que fue instituida heredera universal del causante, y que la legataria de parte alícuota ostenta un mero derecho de crédito, por el importe resultante del tercio de legítima estricta en que fue instituida legataria. El importe de la deuda discutida en la reclamación económico-administrativa podrá acrecer el importe del legado, pero en ningún caso la legataria responde de la deuda que, además, está pagada.

Por su parte, la recurrida invoca la aplicación literal y gramatical del art. 39.1, párrafo segundo de la LGT que considera sucesor de las deudas tributarias del causante al legatario de parte alícuota, como norma específica que determina la condición de interesado, con independencia del pago de la deuda que al tiempo ha sido impugnada.

La Abogacía del Estado, en representación de la Administración General del Estado, no formula oposición.

## **Quinto.** *Marco normativo y antecedentes jurisprudenciales.*

El marco normativo relevante es el siguiente:

El artículo 39.1 de la LGT dispone:

"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".

El artículo 232.3 de la LGT señala:

"3. En el procedimiento económico-administrativo ya iniciado podrán comparecer todos los que sean titulares de derechos o intereses legítimos que puedan resultar afectados por la resolución que hubiera de dictarse, sin que la tramitación haya de retrotraerse en ningún caso.

Si durante la tramitación del procedimiento se advierte la existencia de otros titulares de derechos o intereses legítimos que no hayan comparecido en el mismo, se les notificará la existencia de la reclamación para que formulen alegaciones, y será de aplicación lo dispuesto en el apartado 5 del artículo 239 de esta ley".

En la STS de 12 de septiembre de 2022 (rec. cas. 4078/2020) se ha examinado una cuestión relativa a la condición de obligada tributaria de legataria de parte alícuota en herencia en la que, por las circunstancias del caso, resulta imposible el pago del legado, por estar la herencia aceptada a beneficio de inventario por los herederos universales, y encontrarse la misma en concurso.

"[...] Teniendo en consideración las circunstancias concurrentes en el presente caso, a saber, un inventario de la herencia que arroja un saldo negativo, que los herederos instituidos aceptaron la herencia a beneficio de inventario y que se declaró la herencia en concurso, el artículo 39.1 LGT no permite atribuir a una legataria de parte alícuota la condición de sucesora de las deudas tributarias del causante ante la imposibilidad material y jurídica de hacer efectivo ese legado.

En las circunstancias expresadas no cabe considerar la existencia de una herencia yacente con relación a aquella legataria.[...]"

## **Sexto.** *El juicio de la Sala.*

El objeto del litigio en la instancia se contraía a determinar si la legataria de parte alícuota contaba con un interés legítimo, ex artículo 232.3 LGT, para comparecer en la reclamación económico-administrativa en la que se discutía la procedencia a Derecho de una deuda tributaria del causante.

El concepto de interés legítimo ha sido objeto de una abundante y consolidada jurisprudencia del Tribunal Constitucional y del Tribunal Supremo en la que, en síntesis, se enfatiza que la resolución impugnada y respecto de la que se aduce el interés legítimo, ha de repercutir de manera clara y suficiente en la esfera jurídica de dicho interesado, sea directa o indirectamente, pero siempre de manera real o actual, otorgando potencialmente una ventaja o eliminando, también potencialmente, un gravamen. De ahí que el interés debe ser real, actual y cierto, y no meramente hipotético o incierto [ vid., por todas, la sentencia de 23 de marzo de 2021 (rec. 5855/2019, ECLI:ES:TS:2021:1143)].

El presente caso requiere interpretar el sentido de dicha noción de interés legítimo previsto en el artículo 232.3 de la LGT en relación con la figura de legatario de parte alícuota que, conforme el artículo 39.1, párrafo 2º de la LGT, sucede al causante en sus obligaciones tributarias en las mismas condiciones que las establecidas para los herederos y adquiere, como tal sucesor, la condición de obligado tributario al amparo del artículo 35.2.j) de la LGT.

Del artículo 39.1 LGT no se puede deducir otra cosa que la condición de obligado tributario que corresponde al legatario de parte alícuota, como es su caso, y que por más que la deuda hubiera sido pagada por el causante, lo cierto es que también interpuso la reclamación económico administrativa en que ha intentado personarse como

interesada, de forma que la eventualidad de que la reclamación sea estimada en el fondo -como en efecto ha ocurrido- determine, por tanto, un incremento del caudal hereditario que afecta al monto de la parte alícuota a la que tiene derecho, es decir, un interés legítimo. Por otra parte, no deja de concurrir el supuesto del artículo 39.1 párrafo 2 de la LGT, aunque la deuda se haya pagado, ya que lo ha sido por una obligación tributaria del causante, que está sometida a controversia en el momento que pretende personarse en la reclamación económico administrativa.

Procede fijar 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.

En consecuencia procede desestimar el recurso de casación.

**Séptimo.** *Las costas.*

Respecto a las costas del recurso de casación, no apreciamos temeridad ni mala fe en ninguna de las partes, por lo que cada parte habrá de soportar las causadas a su instancia, y las comunes por mitad, de conformidad con lo dispuesto en el art. 93.4 LJCA. En cuanto a las de la instancia, se mantiene el pronunciamiento contenido al respecto en la sentencia recurrida.

### 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 sexto:

1. No haber lugar al recurso de casación núm. 6371/2021, interpuesto por la representación procesal de doña Teresa contra la sentencia dictada, el 26 de mayo de 2021, por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, estimatoria del recurso núm. 704/2018.

2. Hacer el pronunciamiento sobre costas en los términos expuestos en el último fundamento.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

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.