

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID
Sentencia N.º 617/2024 de 27 de septiembre de 2024
Sala de lo Contencioso-Administrativo
Rec. n.º 22/2021

SUMARIO:

ISD. Adquisiciones mortis causa. Legatario de parte alícuota. Cargas, deudas y gastos deducibles. La parte actora no entiende por qué la Administración consideró que la base imponible del legado del recurrente, que lo es solo del 50% de la herencia, debía calcularse exclusivamente sobre el valor de los bienes y derechos, esto es, sin deducir previamente el valor de las deudas. La explicación radica en la distinción entre un heredero y un legatario, puesto que, mientras que el heredero sucede a título universal (artículo 660 CC), entendiéndose que, en cierto modo, ocupa el lugar de su causante, el legatario sucede a título particular, de tal manera que, mientras que el heredero sucede no sólo en el activo, sino también en el pasivo de la herencia, el legatario sucede exclusivamente en el activo, salvo las cargas que expresamente hubieren sido impuestas por el causante, lo que implica que el pago de legados tiene lugar con independencia de las deudas y cargas de la herencia, de ahí que no se consideren como deudas deducibles a la hora de determinar la base imponible del Impuesto de Sucesiones en los términos del artículo 9.1.a) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto de Sucesiones y Donaciones.

Principios constitucionales y generales del Derecho Tributario. Capacidad económica y confiscatoriedad. Invoca igualmente el actor la vulneración del principio de no confiscatoriedad, alegando que el importe total de lo que pueda llegar a percibir coincide prácticamente con la deuda tributaria, entendiendo que resulta confiscatoria de la riqueza gravada y que se produce un enriquecimiento injusto. El tribunal recuerda que el Impuesto sobre Sucesiones fija la cuota como un porcentaje de la base imponible, la riqueza heredada; el cual, aunque sea elevado, no agota dicha riqueza. El contribuyente retiene una parte "sustancial". Y, además, gira sobre adquisiciones gratuitas. En este caso, al demandante se le aplicó coeficiente multiplicador de 1'9059 en atención a su parentesco con la causante (Grupo III) y su patrimonio preexistente superior a 4.020.770,98 euros. Señala la sentencia que un heredero extraño con igual patrimonio habría soportado coeficiente de 2,4000. (Coeficientes multiplicadores establecidos en el art. 22.2 de la citada LISD) [Vid., STC, nº 182/2021, de 26 de octubre de 2021].

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID**SENTENCIA**

Tribunal Superior de Justicia de Madrid

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Novena

C/ General Castaños, 1 , Planta 1 - 28004

33009710

NIG:28.079.00.3-2021/0000268

Procedimiento Ordinario 22/2021

Demandante:D./Dña. Estanislao

PROCURADOR D./Dña. ANA CARO ROMERO

Demandado:TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL MINISTERIO DE HACIENDA

Sr. ABOGADO DEL ESTADO

COMUNIDAD DE MADRID

LETRADO DE COMUNIDAD AUTÓNOMA

Síguenos en...



SENTENCIA No 617

**TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID
SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO
SECCIÓN NOVENA**

Ilmos. Sres.

Presidente:

D. Joaquín Herrero Muñoz-Cobo

Magistrados:

Dª. Matilde Aparicio Fernández

Dª Cristina Pacheco del Yerro

Dª Natalia de la Iglesia Vicente

En la Villa de Madrid a veintisiete de septiembre de dos mil veinticuatro.

Visto por la Sección Novena de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, el recurso contencioso-administrativo número 22/2021, interpuesto por D. Estanislao, representado por la Procuradora Dª. Ana Caro Romero, contra resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Central de fecha 28 de octubre de 2020, que desestimó la reclamación económico-administrativa nº NUM000 formulada por el recurrente contra liquidación derivada de Acta de Conformidad NUM001, correspondiente al Impuesto sobre Sucesiones, 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 contra resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Central de fecha 28 de abril de 2022, que estimó en parte la reclamación económico-administrativa nº NUM002 formulada contra liquidación dictada como consecuencia de tasación pericial contradictoria, tras la anterior resolución del TEAC desestimatoria de la reclamación económico-administrativa nº NUM000; siendo demandados el Abogado del Estado y la Comunidad de Madrid.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.-Se interpuso por D. Estanislao, representado por la Procuradora Dª. Ana Caro Romero, recurso contencioso-administrativo contra resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Central de fecha 28 de octubre de 2020, que desestimó la reclamación económico-administrativa nº NUM000 formulada por el recurrente contra liquidación derivada de Acta de Conformidad NUM001, correspondiente al Impuesto sobre Sucesiones, dictada por la Dirección General de los Tributos y Gestión y Ordenación del Juego de la Consejería de Economía y Hacienda de la CAM, solicitando que, una vez admitido el recurso, se procediera a la suspensión del mismo hasta que terminase la tramitación del procedimiento de tasación pericial contradictoria promovido por el mismo, acordándose la suspensión en auto de 6 de mayo de 2021.

SEGUNDO.-Por el recurrente se presentó escrito en fecha 25 de mayo de 2022 solicitando que se alzase la suspensión del procedimiento y se tuviera por ampliado el recurso a la resolución del TEAC de 28 de abril de 2022, dictándose auto el 7 de julio de 2022 acordando la ampliación del recurso a dicha resolución.

TERCERO.-Una vez reclamado el expediente administrativo, se dio traslado a la parte recurrente para que formalizara la demanda, lo que hizo en escrito en el que, tras alegar los hechos que damos por reproducidos e invocar los fundamentos de derecho que estimó de aplicación, terminó suplicando que se dictase sentencia por la que, estimándose íntegramente la demanda, se acordase anular las resoluciones impugnadas por considerar concurrente causa de nulidad de pleno derecho o, subsidiariamente, de anulabilidad, así como la liquidación por ellas confirmada, y los actos que de ellos trajeran causa, con devolución de las cantidades que hubieran sido ingresadas en su virtud y el abono de los intereses de demora devengados.

CUARTO.-Por diligencia de ordenación se tuvo por formalizada la demanda y se dio traslado al Abogado del Estado, que presentó escrito, en el que, tras exponer los hechos y fundamentos de derecho que consideró pertinentes, terminó suplicando que se dictase sentencia por la que se desestimase el recurso.

Síguenos en...



QUINTO.-Por diligencia de ordenación se acordó dar traslado de la demanda y de la contestación a la Comunidad de Madrid, que presentó escrito oponiéndose a la demanda y solicitando la desestimación de la misma.

SEXTO.-No habiéndose solicitado el recibimiento del pleito a prueba pero si el trámite de conclusiones, se acordó conceder el plazo de diez días a las partes para la presentación de escritos de conclusiones, tras lo cual se señaló para la deliberación, votación y fallo del presente recurso el día 26 de septiembre de 2024, en que tuvo lugar, quedando el mismo concluso para Sentencia.

Siendo Magistrado Ponente la Ilma. Sra. Dª. Cristina Pacheco del Yerro.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.-El presente recurso tiene por objeto una resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Central de fecha 28 de octubre de 2020, que desestimó la reclamación económico-administrativa nº NUM000 formulada por el recurrente contra liquidación derivada de Acta de Conformidad NUM001, correspondiente al Impuesto sobre Sucesiones, 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 fecha 28 de abril de 2022, que estimó en parte la reclamación económico-administrativa nº NUM002 formulada contra liquidación dictada como consecuencia de tasación pericial contradictoria, tras la anterior resolución del TEAC desestimatoria de la reclamación económico-administrativa nº NUM000.

SEGUNDO.-Invoca la parte recurrente, como motivos de impugnación, la posibilidad de impugnar la liquidación derivada del procedimiento de tasación pericial contradictoria con base en los vicios de nulidad o anulabilidad que afectan a la liquidación, alegando que esta parte, conociendo el cierre que realiza la Administración cuando se utiliza una u otra vía, ha utilizado las dos, impugnando en esta sede las dos resoluciones del TEAC, la primera, interpuesta contra la liquidación con reserva de la TPC y, la segunda, contra la liquidación resultante de la TPC, por lo que entiende que es claro que en esta sede contencioso-administrativa no puede haber obstáculo alguno para plantear los motivos de impugnación de la liquidación, invocando la nulidad o subsidiariamente anulabilidad de la resolución del TEAC por no haber analizado los motivos de impugnación de la liquidación. Invoca igualmente la posibilidad de impugnación de la liquidación a pesar de que traiga causa de un acta de conformidad, y que la incorrecta delimitación del alcance del procedimiento de inspección en relación con la liquidación practicada determina su nulidad de pleno derecho y la prescripción del derecho a liquidar la obligación tributaria que nos ocupa, sobre la base de que no cubierta la regularización practicada (del hecho imponible producido con el fallecimiento de Doña Paula declarado por escritura de aceptación de su herencia) por su alcance, según fue delimitado en el inicio de la Inspección (Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ejercicio 2015) las actuaciones liquidatorias seguidas son nulas de pleno derecho y en todo caso carecen de eficacia interruptiva de la prescripción. Alega asimismo que no se expresan las razones por las que la Administración ha considerado que la base imponible del legado del actor, que lo es 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 y que la confusión de obligados tributarios en el procedimiento de inspección, determina su anulabilidad al entrañar una disminución real y transcendente de las obligadas garantías. Alega asimismo que, dado que la deuda tributaria es superior a la cantidad que puede percibir el actor por el legado, es manifiesta la vulneración del principio de capacidad económica y de la prohibición de confiscatoriedad, así como la correlativa conculcación de la prohibición del enriquecimiento injusto, determinando la nulidad de los actos impugnados. Y concluye alegando que debe excluirse del cómputo del cálculo de intereses de demora el periodo comprendido entre el 1 de junio de 2017 (fecha en la que interpuso reclamación económico-administrativa reservándose expresamente el derecho a promover tasación pericial contradictoria) y el 29 de abril de 2021 (fecha de notificación de la liquidación resultante de la Tasación Pericial Contradicotria (TPC)).

El Abogado el Estado se opuso a la demanda alegando que procede acordar la inadmisión del primer recurso contencioso-administrativo, por concurrir carencia sobrevenida de objeto, al versar sobre una liquidación que hoy ya se ha visto anulada y sustituida por otra posterior, así como por concurrir satisfacción extraprocesal, al haberse ya satisfecho las pretensiones del recurrente relativas al método de valoración y la motivación de la valoración realizada por la

Administración Tributaria, añadiendo que, habiéndose ya resuelto la reclamación del demandante en virtud de la Resolución de 28 de octubre de 2020, no cabría hoy plantear nuevas pretensiones frente a la liquidación resultante del acta de conformidad, por concurrir los efectos de la cosa juzgada administrativa, tal y como alega el TEAC en su Resolución de 22 de abril de 2022, hoy también impugnada y acumulada al presente procedimiento. Alega asimismo que no concurre la pretendida falta de motivación pues el interesado ha formulado su demanda exponiendo por qué los argumentos de la Administración no pueden ser estimados, por lo que no cabe alegar que no concurre dicha motivación y que cosa distinta es que muestre sus discrepancias con dicha motivación, lo que, si bien ello faculta para instar un procedimiento judicial, no supone nulidad o anulabilidad del acto administrativo cuya legalidad se cuestiona. Entiende el Abogado del Estado también que deben desestimarse las pretensiones de presunta indefensión como consecuencia de una acumulación de los procedimientos seguidos frente al demandante y el Sr. D. Artemio, en la medida en que lo único que refleja su argumento es que se reseñaron dos expedientes (NUM003 y NUM004) que eran seguidos frente a dos personas distintas, si bien en relación a una misma sucesión, la que tuvo lugar en relación a Dña. Paula en el año 2015 y que dicha acumulación nunca tuvo lugar, de ahí que no se le diera ningún trámite de audiencia al interesado, además de que el Sr. Artemio está tramitando en vía jurisdiccional su propio procedimiento contencioso, tampoco acumulado al que hoy nos ocupa, sin que se haya generado por ello ninguna indefensión. Y concluye que la explicación de la base imponible aplicada al demandante en la liquidación del Impuesto de Sucesiones por virtud del legado del 50% del haber hereditario percibido de la causante es simple y radica, precisamente, en la distinción entre un heredero y un legatario, pues mientras que el heredero sucede a título universal (artículo 660 Cc), entendiéndose que, en cierto modo, ocupa el lugar de su causante, el legatario sucede a título particular, de tal manera que mientras que el heredero sucede no sólo en el activo, sino también en el pasivo de la herencia, según resulta de los artículos 661 y 1003 Cc, el legatario sucede exclusivamente en el activo, salvas las cargas que expresamente hubieren sido impuestas por el causante, lo que implica que el pago de legados tiene lugar con independencia de las deudas y cargas de la herencia, de ahí que no se consideren como deudas deducibles a la hora de determinar la base imponible del Impuesto de Sucesiones en los términos del artículo 9.1.a) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto de Sucesiones y Donaciones.

La Comunidad de Madrid se opuso a la demanda alegando que, una vez resuelta la primera reclamación económico-administrativa en la que pudo (y debió) el recurrente formular cuantas alegaciones estimara oportunas frente a la liquidación practicada, la Resolución de 28 de octubre de 2020 que resolvió dicha reclamación produjo los efectos de "cosa juzgada administrativa" respecto de los aspectos de dicha liquidación distintos de lo relativo al valor de las participaciones que fue después objeto de TPC, de manera que no cabe ahora plantear cuestiones que estén relacionadas con la primera liquidación que hoy se entiende anulada por la segunda. Añade que confunde la parte actora la reclamación económico-administrativa con la TPC, por cuanto que en la TPC sí que quedan los motivos esgrimidos limitados a la comprobación de valor del bien en cuestión, pero dicha limitación no la pretende en modo alguno el legislador en el ámbito de la reclamación económico-administrativa, sin que la alegada superación del carácter revisor de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa se haya visto superada hasta el punto de obviar la llamada desviación procesal y las reglas de la buena fe, ya que en caso contrario se estaría privando de sentido a la propia vía económico-administrativa, cuya finalidad no es constituir un mero trámite previo a la impugnación jurisdiccional, sino promover un auténtico mecanismo de revisión de determinados actos de naturaleza tributaria para descargar, en la medida de lo posible, la labor de los órganos jurisdiccionales en materia tributaria. Respecto a la alegación de la actora de la posibilidad de impugnar la liquidación pese a que traiga causa de un Acta de conformidad, manifiesta la Comunidad de Madrid que el reflejo en el Acta de conformidad del obligado tributario supone que este acepta los hechos incluidos en la misma, de forma que solo puede desvirtuarlos en un procedimiento revisor posterior si acredita que al aceptarlos incurrió en un error de hecho y que la LGT no establece ninguna limitación para recurrir las liquidaciones derivadas de las Actas de conformidad, por lo que al interponer la reclamación económico administrativa el 31/05/2017 pudo haber impugnado la misma por cuestiones jurídicas o interpretativas, cuestiones de procedimiento o falta de motivación de la liquidación, pero únicamente impugnó el método de valoración de la sociedad y la falta de motivación de la valoración realizada y que es ahora cuando, con ocasión de la segunda liquidación, alega motivos ajenos a la valoración, entendiendo que no es viable ni justo que ello se acepte, dada la discriminación que supondría respecto de otros contribuyentes y la indefensión que provoca a la

Administración. Respecto a la pretendida incorrecta delimitación del alcance del procedimiento de inspección en relación con la liquidación practicada invocada por la demandante y que, según ésta, determina su nulidad de pleno derecho y la prescripción del derecho a liquidar la obligación tributaria, alega la CAM que la parte actora confunde extensión con alcance (artículos 147 y 148 de la LGT y 178 del RGII), aclarando que la extensión hace referencia al concepto impositivo, y el alcance se refiere a la amplitud de la verificación que se lleva a cabo respecto al concepto y periodo comprobado, pudiendo ser general o parcial. Respecto de la pretendida nulidad y subsidiariamente anulabilidad que invoca la actora al indicar que la base imponible del legado se calculó exclusivamente sobre el valor de los bienes y derechos de la herencia, sin deducción de las deudas que sí se restan a efectos del cálculo de la masa hereditaria, alega esta parte que mientras que el heredero sucede no sólo en el activo, sino también en el pasivo de la herencia, según resulta de los artículos 661 y 1003 CC, el legatario sucede exclusivamente en el activo, salvo las cargas que expresamente hubieren sido impuestas por el causante. En cuanto a la vulneración del principio de no confiscatoriedad invocado por el actor, manifiesta la CAM que la parte actora no aporta dato o argumento alguno dirigido a fundamentar el alcance confiscatorio que denuncia. Y concluye alegando que es correcto el devengo de intereses de demora computado por el periodo de tramitación del procedimiento de Tasación Pericial Contradicatoria.

TERCERO.-Son antecedentes de interés para la resolución del presente recurso los siguientes: En fecha 19 de agosto de 2015 falleció Dª. Paula, soltera, careciendo de ascendientes y descendientes, habiendo otorgado testamento el 10 de octubre de 2013 en el que legaba al actor la mitad de su herencia e instituía y nombraba como único y universal heredero de todos sus bienes, derechos, créditos y acciones a D. Artemio.

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

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.

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.

El 31 de mayo de 2017 el actor 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.

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

En fecha 10 de diciembre de 2020 el recurrente presenta 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.

El 9 de enero de 2021 el actor interpone recurso contencioso-administrativo contra la resolución del TEAC de 20 de octubre de 2020, que da inicio al procedimiento que nos ocupa, 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.

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.

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.

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.

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 sustituía 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.

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.

CUARTO.-La resolución del TEAC de 28 de octubre de 2020 resuelve la reclamación económico-administrativa formulada por el actor frente a la liquidación del Impuesto sobre Sucesiones derivada el Acta de Conformidad NUM001, por importe de 680.951,98 euros, reclamación en la que el mismo alegaba que se habían aplicado indebidamente las normas jurídicas, por una incorrecta valoración de las participaciones de la sociedad TELASA, sobre la base de que se había procedido a la valoración de la sociedad partiendo del valor teórico resultante del balance a 31 de diciembre de 2014 y un cálculo de la cuenta del diario hasta el momento del fallecimiento, deduciendo unas actas incoadas a Telasa por la Inspección de los Tributos del Estado, alegando que dicho criterio carecía de rigor objetivo, ya que existían gastos y partidas deducibles que se computaban al final del ejercicio, como eran los gastos anuales, las provisiones de todo tipo y los deterioros de valor fiscalmente deducibles. Y solicitaba que se anulase la liquidación porque la valoración administrativa no incorporaba partidas imprescindibles para la correcta valoración de la sociedad y, además, por adolecer de suficiente motivación.

El TEAC en dicha resolución de 28 de octubre de 2020 se pronuncia en relación con las citadas alegaciones haciendo constar que se había optado por partir del patrimonio neto resultante del Balance Contable y dividirlo entre el número de títulos en que se dividía aquel y que dicho procedimiento debía considerarse ajustado a Derecho ya que reflejaba el valor real de las participaciones, y añadía que el criterio seguido por la perito de la Administración quedaba suficientemente bien explicado y descrito en su informe, y que en el ámbito del impuesto sobre sucesiones en ningún momento se debía hablar de valor de mercado como alegaba el obligado tributario, sino de valor real.

En el Acta de Conformidad se valoraron las participaciones de la sociedad Telasa S.L. en 1.678.647,32 euros, frente a al valor declarado de las mismas de 1.009.052,00 euros, siendo éste el único valor declarado de los bienes integrantes del caudal hereditario que no fue aceptado por la Administración.

En la reclamación económico-administrativa el actor se reservó el derecho a promover la solicitud de tasación pericial contradictoria, que presentó el 10 de diciembre de 2020, la que fue admitida a trámite, designando aquel como perito a D. Alfredo, que emitió informe de tasación pericial contradictoria valorando las participaciones en 1.617.646,63 euros, lo que dio lugar a que se dictase resolución el 19 de abril de 2021 por la que se dejó sin efecto la anterior liquidación por importe de 680.951,98 euros y se practicara nueva liquidación en la que, para determinar el valor de la masa hereditaria teniendo en cuenta el resultado de la TPC, se sustituyó el valor comprobado de las acciones de TELASA S.L. contenido en el Acta de fecha 7 de abril de 2017 (1.678.647,32 €) por el nuevo valor de 1.617.646,63 €, resultando el valor total de bienes y derechos de 2.365.291,12 €. Se recoge así en dicha resolución que el valor del legado que la causante dejó a D. Estanislao, consistente en la mitad de la herencia, teniendo en cuenta la valoración resultante de la TPC, era de 1.182.645,56 €, que sería coincidente con el valor de la base imponible y de la base liquidable, siendo la nueva liquidación, con los intereses de demora de la TPC, de 755.038,04 euros.

Frente a dicha liquidación el recurrente interpuso reclamación económico-administrativa en la que invocó la posibilidad de impugnación de la liquidación a pesar de que trajera causa de un acta de conformidad; la incorrecta tramitación del procedimiento inspector y la prescripción; que la Administración había calculado el valor de legado de la mitad de la parte alícuota aplicando el 50% exclusivamente a los bienes, cuando debía hacerlo sobre la masa hereditaria, es decir una vez deducidas las deudas; y que no procedía el devengo de intereses de demora.

El TEAC, en la segunda resolución impugnada, de 28 de abril de 2022, recoge que las cuestiones alegadas distintas de la valoración efectuada por la TPC debieron ser planteadas ante el TEAC en la reclamación económico-administrativa NUM000, que dicha reclamación fue resuelta en la resolución de 28 de octubre de 2020 y que ésta ha desplegado los efectos de cosa juzgada administrativa, habiendo sido confirmada la liquidación en todos sus extremos excepto en lo relativo al valor de las participaciones, concluyendo que no podían plantearse cuestiones relacionadas con la primera liquidación, limitándose a analizar los intereses de demora incluidos en la segunda liquidación, respecto de los que estima en parte la reclamación económico-administrativa, acordando que procedía excluir del cálculo de dichos intereses el periodo

transcurrido desde el día siguiente a la superación del plazo de un año desde la interposición de la reclamación NUM000, hasta el de la notificación de la resolución del TEAC.

QUINTO.-Tanto el Abogado del Estado como la Comunidad de Madrid invocaron en la contestación a la demanda la inadmisión del primer recurso contencioso-administrativo formulado frente a la resolución del TEAC de 28 de octubre de 2020, por concurrir carencia sobrevenida de objeto, al versar sobre una liquidación que había sido dejada sin efecto y sustituida por otra posterior, invocando también la existencia de cosa juzgada administrativa, sobre la base de que cualquier motivo de nulidad contra la liquidación que no fuese la comprobación del valor, debió plantearse y ha quedado resuelta en la primera resolución del TEAC, no siendo ya objeto de la segunda ni del presente recurso contencioso administrativo. No podemos estimar dicho motivo de inadmisión.

Conforme al art. 135 de la LGT, podrá solicitarse una tasación pericial contradictoria, una vez dictada liquidación tributaria, dentro del plazo legal para recurrirla. Esto suspende el plazo para dicho recurso, que es lo que ha sucedido en el presente caso. En este procedimiento solamente se puede dirimir el valor real de cierto bien o derecho que discuten los interesados, de modo que si se determinase valor distinto del considerado para la liquidación, se dictará otra liquidación conforme al nuevo valor.

En consecuencia, el único contenido propio de la segunda liquidación será el nuevo valor real, y la modificación de los parámetros tributarios que corresponda como consecuencia de este valor. Los parámetros tributarios no afectados por dicho valor, simplemente han de permanecer invariables y, en este sentido, la nueva liquidación es reproducción de la anterior.

En consecuencia, para juzgar la segunda liquidación en la parte en que solo reproduce la primera, de todas formas habrán de tenerse en cuenta la tramitación, fundamentos y motivación de ésta. Con lo cual, no carece de objeto su impugnación, sea previa a la segunda liquidación, o sea integrada en la de ésta.

No existe la institución de cosa juzgada administrativa, sino solamente resoluciones administrativas firmes. La institución de la cosa juzgada es propia de los procedimientos judiciales y no es trasladable a los procedimientos administrativos que se rigen por distintas normas.

SEXTO.-Comienza la parte actora invocando la imposibilidad de limitar los motivos de impugnación de la liquidación derivada del procedimiento de tasación pericial contradictoria a la valoración resultante del mismo y la posibilidad de impugnarla con base en los vicios de nulidad o anulabilidad que afectan a la liquidación.

La resolución del TEAC de 28 de abril de 2022 recoge, como hemos visto, que las cuestiones alegadas distintas de la valoración efectuada por la TPC debieron ser planteadas ante el TEAC en la reclamación económico-administrativa NUM000, que dicha reclamación fue resuelta en la resolución del 28 de octubre de 2020 y que ésta ha desplegado los efectos de cosa juzgada administrativa, habiendo sido confirmada la liquidación en todos sus extremos excepto en lo relativo al valor de las participaciones, y concluía que no podían plantearse cuestiones relacionadas con la primera liquidación, limitándose a analizar los intereses de demora incluidos en la segunda liquidación.

Ha invocado la parte actora la STS de 15 de febrero de 2022, (Rec. 2269/2020), en la que la cuestión que presentaba interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consistía en:

"2.1 Determinar 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 de los inmuebles-, el contribuyente puede alegar los vicios de nulidad o anulabilidad que puedan afectar a la primera de las liquidaciones practicadas, en particular la caducidad del procedimiento de comprobación de valores, al entenderse que la primera de las liquidaciones se ha dejado firme y consentida en todos los extremos que no se refieren al valor de los inmuebles...."

En la citada sentencia se estableció lo siguiente:

"En el caso de los cuatro hijos, la caducidad es clara y puede ser hecha valer en el procedimiento o proceso dirigido frente al acto de liquidación, como cualquier medio impugnatorio, en relación con el cual no presenta especialidad. Decidir lo contrario sería tanto como premiar a la Administración por haber obrado en disconformidad con la ley...."

Conforme al criterio recogido en la sentencia transcrita, 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 dispone lo siguiente:

"En los escritos de demanda y de contestación se consignarán con la debida separación los hechos, los fundamentos de Derecho y las pretensiones que se deduzcan, en justificación de las cuales podrán alegarse cuantos motivos procedan, hayan sido o no planteados ante la Administración.."

SÉPTIMO.-Invoca el actor la posibilidad de impugnación de la liquidación a pesar de que traiga causa de un Acta de Conformidad y que la incorrecta delimitación del alcance del procedimiento de inspección en relación con la liquidación practicada determina su nulidad de pleno derecho y la prescripción del derecho a liquidar.

Alega así que el 20 de junio de 2016 fue notificada la comunicación del inicio de las actuaciones de comprobación e investigación del Impuesto sobre Sucesiones correspondiente al ejercicio 2015 y que no habiendo sido delimitado el alcance de las actuaciones tributarias por referencia a la obligación tributaria devengada por el fallecimiento de Dª. Paula, no podía decirse que las actuaciones tributarias se refirieran a ella ni, por tanto, que pudieran interrumpir la prescripción del derecho a liquidarla, concluyendo que estaba prescrito el derecho a liquidar. Añade que no existe periodo impositivo en el Impuesto sobre Sucesiones, y que el alcance definido no cubría las actuaciones realizadas.

En la comunicación de inicio de las actuaciones de comprobación e investigación se hizo constar el nombre de la causante, Dª Paula, el concepto tributario, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, y el ejercicio, 2015, correspondiente a la fecha de fallecimiento de la misma, debiendo recordarse que el artículo 24 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones dispone lo siguiente:

"1. En las adquisiciones por causa de muerte y en los seguros sobre la vida, el impuesto se devengará el día del fallecimiento del causante o del asegurado o cuando adquiera firmeza la declaración de fallecimiento del ausente, conforme al artículo 196 del Código Civil . No obstante, en las adquisiciones producidas en vida del causante como consecuencia de contratos y pactos sucesorios, el impuesto se devengará el día en que se cause o celebre dicho acuerdo..."

Por tanto, el ejercicio al que correspondía el impuesto era el 2015.

Por otra parte, el alcance de las actuaciones inspectoras aparece regulado en el artículo 148 de la LGT, y se refiere, como manifiesta la Comunidad de Madrid en la contestación a la demanda, a la amplitud de la comprobación que se lleva a cabo, dado que las actuaciones del procedimiento de inspección podrán tener carácter general o parcial, según que afecten o no a la totalidad de los elementos de la obligación tributaria en el período objeto de la comprobación. En este caso, en la comunicación de inicio de actuaciones, se hizo constar que las actuaciones del procedimiento de inspección tendrían carácter general en relación con la obligación tributaria y periodo comprobado.

Por todo ello, las actuaciones realizadas en el procedimiento de inspección y las reclamaciones formuladas por el actor interrumpieron la prescripción.

OCTAVO.-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.

El artículo 660 del código civil dispone que *"Llámase heredero al que sucede a título universal, y legatario al que sucede a título particular."* Y el artículo 891 del mismo texto legal dispone lo siguiente: *"Si toda la herencia se distribuye en legados, se prorrtearán las deudas y gravámenes de ella entre los legatarios a proporción de sus cuotas, a no ser que el testador hubiera dispuesto otra cosa."* Por tanto, solo en el caso de que toda la herencia se distribuya en legados, sucederán en las deudas los legatarios.

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

NOVENO.-Invoca asimismo el actor la confusión de obligados tributarios en el procedimiento de inspección, sobre la base de que el procedimiento de comprobación e investigación fue tramitado frente al mismo y también frente a D. Artemio, sin que la Administración dictara un acuerdo expreso de acumulación y sin que se concediera trámite de audiencia, mezclando los obligados tributarios, lo que, según alega, impide al acto alcanzar su fin, que es delimitar el interesado de cada procedimiento y atribuirle las garantías y derechos que le corresponden.

Como recoge la Comunidad de Madrid en la contestación a la demanda, se han tramitado dos procedimientos inspectores, NUM003 y NUM004, independientemente, no habiéndose acumulado, ocurriendo que, al tener el heredero y el legatario el mismo representante, varias de las diligencias de constancia se hicieron para ambos conjuntamente, existiendo dos Actas de Conformidad, NUM005 y NUM001.

DÉCIMO.-Invoca igualmente el actor la vulneración del principio de no confiscatoriedad, alegando que el importe total de lo que pueda llegar a percibir coincide prácticamente con la deuda tributaria, entendiendo que resulta confiscatoria de la riqueza gravada y que se produce un enriquecimiento injusto. Alega que el legado ascendió a 715.444,40 euros, según consta en la escritura de aceptación y adjudicación de la herencia y que solo ha percibido 418.053,12 euros, quedando el resto pendiente de ser satisfecho por el heredero en el momento en el que venda los inmuebles heredados y que la cuota tributaria asciende a 660.211,74 euros, a la que deben añadirse los intereses de demora.

Al respecto, cabe traer a colación una sentencia de esta Sección, de fecha 5 de mayo de 2023, P.O. 351/2021 que, en lo que nos interesa, estableció lo siguiente:

"OCTAVO.- Según la sentencia del Tribunal Constitucional 182/2021 de 26.10, rº 4433-2020 , la prohibición de los tributos confiscatorios se configura como defensa normativa de la propiedad privada, y también, como límite del poder de exacción del Estado, por poderse ejercer solo respetando a los contribuyentes el derecho a contribuir "en función de su capacidad económica". En principio, es la imposición total, el sistema tributario completo, el que debe respetar el principio de capacidad económica, y no puntualmente, cada figura impositiva. Pero, además, ninguna figura tributaria puede basarse en un hecho imponible que no integre riqueza imponible, real o potencial. No puede gravarse una riqueza ficticia. Y aún más, en todos los impuestos la cuota debe determinarse con consideración a la capacidad económica relativa demostrada por el sujeto pasivo. Se pueden aplicar otros criterios legítimos, de progresividad o para fines legítimos extrafiscales, pero, no desconectando de la capacidad económica. Esta correspondencia con la capacidad económica será más exigible, cuanto más central o esencial sea ese impuesto en el sistema impositivo. Especialmente exigible en el caso de tributos que por su naturaleza y caracteres resulten determinantes en la concreción del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que establece el art. 31.1 de la Constitución , siendo pilares estructurales del sistema tributario. Pero también en los demás tributos, en función de lo determinantes y estructurales que sean.

Haciendo aplicación al presente caso, podemos comprobar que este Impuesto de Sucesiones fija la cuota como un porcentaje de la base imponible, la riqueza heredada; el cual, aunque es elevado, no agota dicha riqueza. El contribuyente retiene una parte sustancial. Gira sobre adquisiciones gratuitas.

No alega el demandante que, ni siquiera en conjunción con otros impuestos se haya visto privado de todo lo adquirido. Alega que con los gastos financieros y de gestión, queda privado de su propiedad; pero, no ha aportado prueba al respecto.

En consecuencia, no resulta confiscatorio, al no privar al contribuyente de la riqueza imponible, sino solo de una parte.

Alega el demandante que, como muchos herederos, ha tenido que vender parte de los inmuebles para poder pagar el impuesto. No aporta prueba al respecto. Pero, aunque resultara probado, esta circunstancia resulta coherente con el concepto de impuesto, en el cual, el sujeto pasivo debe contribuir con una parte de la riqueza imponible, por la sola circunstancia de que dicha riqueza existe y es suya. Dado que el impuesto debe satisfacerse en metálico, no es algo impropio, que para ello haya que convertir esa parte de la riqueza imponible en dinero.

En su regulación legal, por Ley 29/1987, de 18 de diciembre de 1987 del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, LISD, este impuesto parte del valor de la herencia, respondiendo así al principio de capacidad económica. También aplica criterios de progresividad, constitucionalmente legítimos, a considerar el importe de la herencia y el patrimonio preexistente del heredero. Así, al demandante se le aplicó coeficiente multiplicador de 1'9059 en atención a

su patrimonio preexistente superior a 4.020.770,98 euros. Un heredero extraño con igual patrimonio habría soportado coeficiente de 2,4000. Art. 22.2 de la citada LISD. Puesto que esta Ley también gradúa la cuota en función del grado de parentesco del heredero, lo que consideramos incluido en la potestad normativa del Estado.

En consecuencia, no consideramos en duda la constitucionalidad de esta Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones; ni por tanto resulta procedente plantear cuestión de inconstitucionalidad. Por lo mismo, es por lo que sí resulta procedente desestimar este motivo de nulidad y, con él, el presente recurso contencioso administrativo."

En el caso del actor, 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.

DÉCIMOPRIMERO.-Por último, alega el actor que debe excluirse del cálculo de intereses de demora el periodo comprendido entre el 1 de junio de 2017, fecha en la que interpuso reclamación económico-administrativa reservándose el derecho a promover tasación pericial contradictoria, y el 29 de abril de 2021, fecha de la notificación de la liquidación resultante de la TPC, invocando los artículos 26.2 c) in fine y el artículo 135 de la LGT, entendiendo que del primer precepto mencionado resulta que el devengo de los intereses de demora debe quedar excluido cuando la suspensión se produce por imperativo legal y que la presentación de la solicitud de TPC y la reserva del derecho a promoverla determinan la suspensión de la ejecución de la liquidación y del plazo para interponer recurso o reclamación.

El artículo 26.2 c) de la LGT dispone lo siguiente:

"2. El interés de demora se exigirá, entre otros, en los siguientes supuestos:...c) Cuando se suspenda la ejecución del acto, salvo en el supuesto de recursos y reclamaciones contra sanciones durante el tiempo que transcurra hasta la finalización del plazo de pago en período voluntario abierto por la notificación de la resolución que ponga fin a la vía administrativa...."

El artículo 162.5 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, dedicado a la terminación del procedimiento de tasación pericial contradictoria, dispone lo siguiente:

"5. Una vez terminado el procedimiento, la Administración tributaria competente notificará en el plazo de 1 mes la liquidación que corresponda a la valoración que deba tomarse como base en cada caso, así como la de los intereses de demora que correspondan

El incumplimiento del plazo al que se refiere el párrafo anterior determinará que no se exijan intereses de demora desde que se produzca dicho incumplimiento.

Con la notificación de la liquidación se iniciará el plazo previsto en el artículo 62.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria , para que el ingreso sea efectuado, así como el cómputo del plazo para interponer el recurso o reclamación económico-administrativa contra la liquidación en el caso de que dicho plazo hubiera sido suspendido por la presentación de la solicitud de tasación pericial contradictoria."

Conforme a dicho precepto y, como recoge el TEAC en la resolución de 28 de abril de 2022 impugnada, es correcto el devengo de intereses de demora durante el periodo de tramitación del procedimiento de TPC, si bien procedía descontar el tiempo en el que la Administración se había excedido del plazo que tenía para dictar resolución que, conforme al artículo 240 de la LGT, es de un año, conforme al apartado dos de dicho artículo, que dispone lo siguiente:

"2. Transcurrido un año desde la iniciación de la instancia correspondiente sin haberse notificado resolución expresa y siempre que se haya acordado la suspensión del acto reclamado, dejará de devengarse el interés de demora en los términos previstos en el apartado 4 del artículo 26 de esta ley."

Ello llevó al TEAC a estimar parcialmente la reclamación económico-administrativa excluyendo del cálculo de intereses el periodo transcurrido desde el día siguiente a la superación del plazo de un año desde la interposición de la reclamación económico-administrativa NUM000 hasta la notificación de la resolución del TEAC, resultando conforme a Derecho la resolución impugnada. Procede, por todo ello, la desestimación del recurso.

DÉCIMOSEGUNDO.-La desestimación del recurso conlleva la imposición a la parte actora de las costas causadas por la parte demandada, con el límite de 1.000 euros respecto de cada uno de los demandados, (art. 139.1 y 4 LJCA).

Vistos los artículos citados y demás de general y pertinente aplicación.

FALLAMOS

DESESTIMAMOS el recurso contencioso-administrativo interpuesto por D. Estanislao, representado por la Procuradora Dª. Ana Caro Romero, contra resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Central de fecha 28 de octubre de 2020, que desestimó la reclamación económico-administrativa nº NUM000 formulada por el recurrente contra liquidación derivada de Acta de Conformidad NUM001, correspondiente al Impuesto sobre Sucesiones, 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 contra resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Central de fecha 28 de abril de 2022, que estimó en parte la reclamación económico-administrativa nº NUM002 formulada contra liquidación dictada como consecuencia de tasación pericial contradictoria, tras la anterior resolución del TEAC desestimatoria de la reclamación económico-administrativa nº NUM000; imponiendo a dicho recurrente las costas procesales causadas por representación y defensa de la parte demandada, con el límite de 1.000 euros respecto de cada uno de los demandados.

La presente sentencia es susceptible de recurso de casación, que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de **treinta días**, contados desde el siguiente al de su notificación, acreditándose en el escrito de preparación del recurso el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 89.2 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-administrativa, con justificación del interés casacional objetivo que presente. Previa constitución del depósito previsto en la Disposición Adicional Decimoquinta de la Ley Orgánica del Poder Judicial, bajo apercibimiento de no tener por preparado el recurso.

Dicho depósito habrá de realizarse mediante el ingreso de su importe en la Cuenta de Depósitos y Consignaciones de esta Sección, cuenta-expediente nº 2583-0000-93-0022-21 (Banco de Santander, Sucursal c/ Barquillo nº 49), especificando en el campo **concepto** del documento Resguardo de ingreso que se trata de un "Recurso" 24 Contencioso-Casación (50 euros). Si el ingreso se hace mediante transferencia bancaria, se realizará a la cuenta general nº 0049-3569-92-0005001274 (IBAN ES55-0049-3569 9200 0500 1274) y se consignará el número de cuenta-expediente 2583-0000-93-0022-21 en el campo "Observaciones" o "Concepto de la transferencia" y a continuación, separados por espacios, los demás datos de interés.

Así por esta nuestra Sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

La difusión del texto de esta resolución a partes no interesadas en el proceso en el que ha sido dictada sólo podrá llevarse a cabo previa disociación de los datos de carácter personal que los mismos contuvieran y con pleno respeto al derecho a la intimidad, a los derechos de las personas que requieran un especial deber de tutela o a la garantía del anonimato de las víctimas o perjudicados, cuando proceda.

Los datos personales incluidos en esta resolución no podrán ser cedidos, ni comunicados con fines contrarios a las leyes.

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