



Roj: **STS 3299/2022 - ECLI:ES:TS:2022:3299**

Id Cendoj: **28079130022022100304**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **12/09/2022**

Nº de Recurso: **4078/2020**

Nº de Resolución: **1123/2022**

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

Ponente: **DIMITRY TEODORO BERBEROFF AYUDA**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **SAN 54/2020,**
ATS 830/2021,
STS 3299/2022

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.123/2022

Fecha de sentencia: 12/09/2022

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: **4078/2020**

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 05/07/2022

Ponente: Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda

Procedencia: AUD.NACIONAL SALA C/A. SECCION 7

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

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: **4078/2020**

Ponente: Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda

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

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1123/2022

Excmos. Sres.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente

D. Francisco José Navarro Sanchís



D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D. Isaac Merino Jara

En Madrid, a 12 de septiembre de 2022.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. **4078/2020**, interpuesto por doña Elvira , representada por el procurador de los Tribunales don Rafael Gamarra Megías, bajo la dirección letrada de don Luis Ugarte Rebollo, contra la sentencia dictada el 17 de febrero de 2020 por la Audiencia Nacional, en el recurso núm. 917/2018.

Ha sido parte recurrida la Administración General del Estado, representada y defendida por la Abogacía del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO. - Resolución recurrida en casación.

El presente recurso de casación se dirige contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 17 de febrero de 2020, desestimatoria del recurso núm. 917/2018, interpuesto por la representación procesal de doña Elvira contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central ["TEAC"] de 28 de junio de 2018, desestimatorio del recurso de alzada 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 -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, ejercicio 1998.

SEGUNDO. - Tramitación del recurso de casación.

1.- Preparación del recurso. El procurador don Rafael Gamarra Megías, en representación de doña Elvira , mediante escrito de 13 de julio de 2020 preparó el recurso de casación contra la expresada sentencia de 17 de febrero de 2020.

La Audiencia Nacional tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 16 de julio de 2020, ordenó remitir las actuaciones al Tribunal Supremo y emplazó a los litigantes para que comparecieran ante la Sala Tercera.

2.- Admisión del recurso. La Sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo admitió el recurso de casación por medio de auto de 28 de enero de 2021, en el que aprecia un interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, enunciado en estos literales términos:

"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 nombrado 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."



3.- Interposición del recurso (síntesis argumental de la parte recurrente en casación). El procurador don Rafael Gamarra Megías, en representación de doña Elvira, interpuso recurso de casación mediante escrito de fecha 12 de marzo de 2021, que observa los requisitos legales.

Para fundamentar la estimación del recurso de casación y consiguiente anulación de la sentencia impugnada, argumenta que esta ha infringido el ordenamiento jurídico en cuanto a la aplicación de los artículos 39.1 y 45.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria ("LGT"), "BOE" núm. 302, de 18 de diciembre y el art. 31.1 de la Constitución Española.

Afirma que, conforme a lo dispuesto en el artículo 39.1 LGT, no puede entenderse que una legataria de parte alícuota, que no ha aceptado tácita ni expresamente su legado (ni ha percibido importe o bien alguno), sea sucesora de las deudas tributarias del causante, máxime cuando los herederos aceptaron la herencia a beneficio de inventario y la herencia se declaró en concurso.

Alega la actora que, aunque ella fuera nombrada legataria de la herencia, nunca la aceptó y al estar la herencia en concurso de acreedores el legado nunca se podía pagar hasta que estuvieran satisfechas las deudas de la herencia.

Considera que el representante de la herencia yacente era el albacea-partidor y que, incluso, este actuó así ante la AEAT, requiriéndola para que la propia AEAT, en su condición de acreedora, compareciera para la formación del inventario.

Recuerda que, como establece la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal, "BOE" núm. 164, de 10 de julio, sin el previo pago de los créditos o deudas no se puede pagar a quien acepta a beneficio de inventario ni se pueden liquidar los legados sin antes pagar las deudas.

Pone de manifiesto que, una vez declarado el concurso de la herencia yacente e, incluso, tras haber renunciado al legado, presentó ante el tribunal de instancia certificado de la administración concursal de la herencia en el que se indicaba que el concurso de acreedores se encontraba en fase de liquidación; que en el listado de acreedores del concurso, la Sra. Elvira únicamente tenía reconocido un crédito por importe de 4.877,57€ con la calificación de ordinario, en concepto de gastos de entierro, sin que se le hubiesen reconocido ningún crédito en concepto de legado.

Mantiene que la efectividad del legado de parte alícuota dependerá de que reste activo después de la liquidación de la herencia, porque el legatario solo es adquirente de una parte del activo neto, si lo hay. El legatario de parte alícuota no es responsable frente a los acreedores hereditarios (excepto el art. 39.2 LGT), sin necesidad de beneficio de inventario.

La sentencia recurrida confunde de forma grave la representación de la herencia yacente con la posición del obligado tributario a título de sucesor. En su opinión, todavía más grave es que el acto administrativo que se enjuiciaba no versara sobre un acto notificado a la recurrente como representante de la herencia yacente, sino en calidad de sucesora.

Por otro lado, afirma que la legataria ni es sucesora ni es representante de la herencia yacente, representación que correspondía al albacea en el momento de la recepción de los acuerdos de liquidación de intereses de demora y, posteriormente, al administrador concursal.

La sentencia reconoce que la recurrente no aceptó "ni tácita ni expresamente" el legado que, además, rechazó, posteriormente a la notificación de las liquidaciones.

Alega que, a tenor del artículo 1027 CC, "el administrador no podrá pagar los legados sino después de haber pagado a todos los acreedores" y que, de conformidad con el artículo 182.3 de la Ley Concursal, "la herencia se mantendrá indivisa durante la tramitación del concurso", preceptos a partir de los que -concluye-, no era posible el pago de legados durante la tramitación del concurso.

Según la recurrente, la fundamentación de la sentencia de instancia es flagrantemente errónea. Existiendo albacea, herederos y, posteriormente, administrador concursal, no entiende la conclusión jurídica de que la legataria debe considerarse representante de la herencia yacente. Se podrá discutir si la representación legal descansa en los herederos, el albacea o el administrador concursal, pero el legatario nunca podrá ser considerado representante.

Fundamenta que, en una herencia yacente, el legatario de parte alícuota es el representante de la herencia, existiendo albacea/partidor y posteriormente un administrador concursal nombrado judicialmente, es un grave error de interpretación jurídica.

A modo de conclusión y parafraseando el art. 177.1 LGT, mientras la herencia se encontraba yacente (y en concurso de acreedores), afirma que el procedimiento de recaudación de las deudas tributarias del difunto



debió dirigirse contra los bienes y derechos de la herencia yacente, a cuyo efecto debieron dirigirse al albacea/partidor y, posteriormente, al administrador concursal, quien ostentaba las facultades de administración y representación.

Solicita que se responda del siguiente modo a las cuestiones que presentan interés casacional objetivo:

- Conforme a lo dispuesto en el artículo 39.1 LGT, no puede entenderse que una legataria de parte alícuota, que no ha aceptado tácita ni expresamente su legado (ni ha percibido importe o bien alguno), es sucesora de las deudas tributarias del causante, máxime cuando los herederos aceptaron la herencia a beneficio de inventario y la herencia se declaró en concurso.

Para que la declaración de responsabilidad del sucesor pueda respetar los límites del art. 39.1 LGT, el órgano de recaudación ha de dirigirse contra la legataria cuando se perciba (pago y aceptación) el legado. Solo de esta forma la AEAT podrá (i) determinar la cuantía de su responsabilidad y (ii) dirigirse contra los bienes en pago del legado como patrimonio separado afecto a las deudas tributarias del causante.

- Conforme a lo dispuesto en el artículo 45.3 LGT, y en relación con una herencia aceptada a beneficio de inventario por los dos herederos instituidos conforme al título sucesorio y que todavía se encuentra yacente, y habida cuenta de que fue nombrado en el mismo un albacea que aceptó dicho cargo (con el que se relacionó la AEAT), no puede considerarse representante de dicha herencia a una legataria de parte alícuota

4.- Oposición al recurso interpuesto (síntesis argumental de la parte recurrida en casación). El abogado del Estado, en representación de la Administración General del Estado, presentó escrito de oposición de fecha 28 de abril de 2021.

Para fundamentar la desestimación del recurso de casación, defiende que la sentencia ha interpretado correctamente los preceptos aplicables.

Aduce que la aceptación de la herencia a beneficio de inventario queda condicionada a la elaboración de un inventario de forma que, hasta que no se concluya el mismo de acuerdo con las formalidades exigidas, no puede decirse que la herencia ha sido aceptada por los dos herederos a beneficio de inventario pudiendo considerarse, mientras tanto, la herencia como yacente.

Sobre esa base, apunta que, el representante de la herencia yacente, el albacea-partidor designado por el testador, el 15 de enero de 2014, requirió a la Agencia Estatal de la Administración Tributaria ["AEAT"] como acreedora de la herencia para que compareciera en la formación del inventario (artículo 1017 CC).

El representante de la Administración indaga la situación en la que, en fecha 4 de febrero de 2014 se encontraba la recurrente, viuda del causante, como legataria de parte alícuota (sic) de una herencia y si, a pesar de no haber aceptado o renunciado a dicho legado, se le puede considerar formalmente sucesora del causante y de las deudas contraídas por el mismo.

Entiende que la responsabilidad tributaria debe asumirla sobre la base del art. 39.1 de la LGT/2003 y que el legado de parte alícuota se produce por la atribución al legatario no de una cosa cierta y determinada sino de una parte alícuota (aquí el tercio de libre disposición) de la herencia, debiendo asimilarse a la condición de heredera.

En definitiva, considera que cuando el 25 de febrero de 2014 se le notificaron las liquidaciones, la recurrente debía responder de la deuda tributaria contraída por el causante antes de su fallecimiento hasta el límite de su cuota (el tercio de libre disposición) sin perjuicio de lo dispuesto para la aceptación a beneficio de inventario y de los efectos derivados del artículo 1023 CC o de su renuncia a la herencia, no materializadas, en esa fecha, ni en un sentido ni en otro.

Sostiene que la herencia seguía considerándose yacente. Admite que, el 25 de febrero de 2014, cuando la AEAT notificó a la recurrente dos liquidaciones tributarias de intereses de demora de deudas tributarias del causante y esposo de esta, derivadas de actas de Inspección por IRPF, ejercicio 1998, lo hizo, como sucesora en las obligaciones tributarias del mismo y que resultaba indiferente que en la fecha de notificación de las liquidaciones no se hubiera aceptado ni renunciado al legado o la declaración de concurso posterior.

Antes de solicitar el concurso y con relación a una herencia aceptada a beneficio de inventario por únicamente dos herederos instituidos conforme al título sucesorio y en el que hay un administrador de la herencia, que aceptó el cargo, es jurídicamente posible mantener parcialmente la situación de yacencia de la herencia respecto del otro heredero, que no ha aceptado ni expresa ni tácitamente un legado de parte alícuota a su favor, pudiendo entenderse la actuaciones tributarias respecto del mismo -ex artículo 39.1 LGT/2003, que le asimila a un heredero- como representante (de facto, es el único) de la citada herencia, de acuerdo con el artículo 45.3 LGT/2003.



5.- Votación, fallo y deliberación del recurso. De conformidad con el artículo 92.6 de la Ley de la Jurisdicción, y considerando innecesaria la celebración de vista pública atendiendo a la índole del asunto, mediante providencia de fecha 4 de mayo de 2021, quedó el recurso concluso y pendiente de señalamiento para votación y fallo.

Por providencia de fecha 4 de mayo de 2022 se designó Magistrado ponente al Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda y se señaló para votación y fallo de este recurso el día 5 de julio de 2022, fecha en que comenzó su deliberación.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. - Controversia jurídica y breve reseña de sus antecedentes.

El debate casacional pivota sobre la interpretación de una serie de conceptos que, sin perjuicio de su raigambre civil, exhiben una nítida dimensión tributaria, pues se trata de determinar si la herencia de don Modesto se encontraba yacente siendo, en consecuencia, esa herencia la obligada tributaria o si dicha condición de obligada debía recaer sobre doña Elvira (viuda del finado, recurrente en casación y legataria de parte alícuota de esa herencia), bien como "sucesora de personas físicas" (conforme al artículo 39.1 LGT) o bien, en caso de admitirse, como representante legal de la referida herencia yacente (a tenor del artículo 45.3 LGT), conclusión que recoge la sentencia recurrida.

A estos efectos, hay que destacar que don Modesto nombró como únicos y universales herederos a sus hijos doña Bibiana y don Hilario, legando a su cónyuge (la recurrente en casación) en pleno dominio, el tercio de libre disposición de su herencia, a efectos de la cuota viudal legitimaria.

El causante falleció el 29 noviembre 2013 y la aceptación de la herencia se escrituró el 12 diciembre 2013, aceptándola los hijos a beneficio de inventario, pero no la legataria (recurrente), quien no compareció en dicha escritura ni tampoco por medio de representante.

El 15 de enero de 2014, el albacea-partidor presentó escrito ante la Delegación de Hacienda de Santa Cruz de Tenerife, requiriéndola para que, en su condición de acreedora, compareciera para la formación de inventario, el cual se elevó a escritura pública el 4 febrero 2014, arrojando un saldo final negativo de -9.447.398,05 € (dado que el activo ascendía a 2.506.567,75 € y el pasivo a 11.953.965'80€, de los que 11.045.6390'99 correspondían a deudas con la Hacienda Pública).

Tras la formación de inventario, el 25 febrero 2014, se notificaron a la recurrente dos acuerdos de liquidación de intereses de demora como sucesora de su difunto marido, uno por importe de 1.236.349,95 € y otro por importe de 132.129,00 €.

El 22 septiembre 2014, los herederos del causante D. Hilario y D^a Bibiana presentaron declaración de concurso voluntario de acreedores de la herencia y el Juzgado de lo Mercantil núm. 1 de Santa Cruz de Tenerife -en auto de 19 diciembre 2014- declaró en concurso voluntario de acreedores la herencia de don Modesto, nombrándose un administrador concursal, y con llamamiento a los acreedores conocidos del deudor (entre otros, a la AEAT), se practicaron las anotaciones preventivas en el Registro de la Propiedad.

El 11 de septiembre de 2015, la recurrente otorgó escritura pública, renunciando pura y simplemente al legado.

Por tanto, si bien los hijos del causante, como herederos, habían aceptado ya la herencia a beneficio de inventario, las partes no discuten que, en el momento en que fueron notificadas las liquidaciones de intereses de demora a la recurrente, esto es, el 25 febrero 2014, según recoge la sentencia impugnada en casación, doña Elvira no había aceptado ni renunciado expresa o tácitamente el legado que le correspondía.

En estas condiciones, teniendo en cuenta, además, la existencia de un contador partidor; que con posterioridad a la notificación de las liquidaciones se declaró el concurso de la herencia; y que la recurrente renunció pura y simplemente al legado, el presente recurso de casación reclama determinar, ante todo, si la recurrente puede ser considerada obligada tributaria respecto de la deuda que se le notificó el 25 de febrero 2014.

SEGUNDO. - La argumentación de la sentencia de instancia.

La actora alegaba en la instancia que, aunque ella fuera nombrada legataria de la herencia nunca la aceptó y al estar la herencia en concurso de acreedores el legado nunca se podía pagar hasta que estuvieran satisfechas las deudas de la herencia y se notificaran las liquidaciones de intereses de demora.

Apuntaba, asimismo, que no es sucesora del art. 39 LGT y que el TEAR y TEAC interpretaron de forma errónea la sucesión *mortis causa* de las deudas tributarias de las personas físicas, equiparando al legatario con el heredero.



La sentencia desestima el recurso contencioso con los siguientes razonamientos:

"TERCERO: 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.

Por su parte, el Artículo 39 LGT dice: "Sucesores de personas físicas

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."

Por consiguiente, nos encontramos con la condición de sucesora de la recurrente.

CUARTO: 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.

Por lo expuesto, se desestima el presente recurso contencioso administrativo y se imponen las costas a la actora conforme al art. 139 LJCA."

TERCERO. - El marco normativo.

Si bien la LGT conceptúa como obligados tributarios a las personas físicas o jurídicas y las entidades a las que la normativa tributaria impone el cumplimiento de obligaciones tributarias (art 35.1), a los efectos del caso debatido, resulta necesario deslindar, dentro de la consideración de obligados tributarios, dos supuestos diferentes.

(l) *Los sucesores (herederos y legatarios) como obligados tributarios*

El apartado 2 del artículo 35 LGT enuncia que, entre otros, son obligados tributarios [...] "j) Los sucesores."

Por su parte, el artículo 39 LGT se refiere a los sucesores de personas físicas:

"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."

Asimismo, el artículo 177 LGT regula el procedimiento de recaudación frente a los sucesores.

"1. 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.

2. Disuelta y liquidada una sociedad o entidad, el procedimiento de recaudación continuará con sus socios, partícipes o cotitulares, una vez constatada la extinción de la personalidad jurídica.

Disuelta y liquidada una fundación, el procedimiento de recaudación continuará con los destinatarios de sus bienes y derechos.

La Administración tributaria podrá dirigirse contra cualquiera de los socios, partícipes, cotitulares o destinatarios, o contra todos ellos simultánea o sucesivamente, para requerirles el pago de la deuda tributaria y costas pendientes."

(II) Las herencias yacentes como obligados tributarios

En un escenario diferente, el artículo 35.4 LGT explicita 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."

Conforme al artículo 45.3 LGT, "[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."

CUARTO. - Resolución del recurso.

Se constata, de entrada, que la sentencia impugnada avala las liquidaciones, admitiendo, con cierta imprecisión conceptual, que la recurrente, por un lado, ostenta "*la condición de sucesora*" (final del Fundamento de Derecho Tercero) aunque, por otro lado, aprecia que "*podríamos estar ante un supuesto yacente de una parte de la herencia*" (tesis desarrollada en el Fundamento de Derecho Cuarto).



Pues bien, al respecto debe significarse que, en la vía económico-administrativa, la Administración (el TEAC) consideró que la recurrente, en su condición de legataria de parte alícuota de la herencia de su difunto esposo, D. Modesto, era sucesora (art 39 LGT) de las deudas tributarias del causante.

En suma, la Administración notificó las liquidaciones en su condición de "sucesora". Sin embargo, como acabamos de expresar, la sentencia de instancia, aunque afirma en su Fundamento de Derecho Tercero "la condición de sucesora de la recurrente" también apunta en su Fundamento de Derecho Cuarto que debía asumir dichas liquidaciones en su condición de "representante de la herencia yacente" (arts. 39. 3 LGT y 45.3 LGT).

La sentencia recurrida no realiza matizaciones al respecto, es decir, confirma la notificación de las liquidaciones sobre la base de títulos jurídicos, que, más allá de su posible compatibilidad, parece asumir como indiferentes.

Ahora bien, si "mientras la herencia se encuentre yacente, el cumplimiento de las obligaciones tributarias del causante corresponderá al representante de la herencia yacente" (art 39.3LGT), no parece que debiera abrirse la posibilidad de dirigir al procedimiento contra la recurrente como "sucesora" (artículo 35.2LGT y 39.1 LGT) "mientras" continuase esa eventual situación de yacencia de la herencia.

Si, como hemos puesto de manifiesto, obligados tributarios pueden ser los sucesores (art 35.2 LGT) y, por otro lado, la herencia yacente (art 35.4), no será, por tanto, indiferente, notificar las liquidaciones a la recurrente como sucesora (en cuyo caso, sería ella directamente la obligada tributaria) o hacerlo como representante de la herencia yacente, pues, en este último caso, la obligada tributaria sería la propia herencia yacente.

Pues bien, no parece que, en las circunstancias del caso, pueda mantenerse una situación de herencia yacente con relación a doña Elvira, en su condición de legataria de parte alícuota.

En efecto, la Administración defiende las liquidaciones notificadas a la recurrente sobre la base de la equiparación que el artículo 39.1 LGT hace entre herederos y, por lo que interesa el caso, legatarios de parte alícuota.

Ahora bien, no puede orillarse que nos encontramos en sede tributaria y que el propio artículo 39.1 LGT al definir la transmisión a los herederos de las obligaciones tributarias pendientes de los obligados tributarios fallecidos, hace un llamamiento, explícito a la legislación civil *-sin perjuicio de lo que establece-* en cuanto a la adquisición de la herencia. Evidentemente, dicha matización resulta extensible también a los legatarios por lo que se refiere a la equiparación que hemos referido.

En ausencia de una regulación de la herencia yacente en nuestro Código Civil, se viene a hablar de una herencia yacente parcial o, en definitiva, de la yacencia de cuotas hereditarias, evidentemente, con relación a los herederos (podiera ocurrir, que unos hayan aceptado y otros no) pero no respecto de los legatarios.

Por tanto, la equiparación tributaria entre los herederos y los legatarios a que se refiere el artículo 39.1 LGT no parece justificar una posición como la patrocinada por la sentencia de instancia y por el abogado del Estado en el sentido de que, en tanto no hubiese "aceptado" el legatario, también pueda considerarse por dicha circunstancia la existencia de una herencia yacente con relación al mismo.

Y es que, como es sabido, a tenor del artículo 12 LGT las normas tributarias se interpretarán con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 3 del Código Civil (apartado 1) y que "[e]ntanto no se definan por la normativa tributaria, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda", previsiones que se muestran, en definitiva, claramente contrarias a que el derecho tributario constituya un instrumento o catalizador para forzar determinadas interpretaciones en el ámbito civil.

En otras palabras, y trayendo a colación un término extraído de otros ámbitos y contextos, es el Derecho tributario que debe interpretarse conforme al Derecho civil y no viceversa.

A diferencia de lo que contiene con relación a los herederos, el Código Civil no establece obligación de los legatarios de aceptar el legado o de renunciar al mismo (sin perjuicio de que, en su caso se pueda aceptar o renunciar) pues el cumplimiento de los legados corresponde, en los términos previstos en el artículo 859 CC, a los herederos.

Por otro lado, como veremos a continuación, en el presente caso, la efectividad del legado de doña Elvira resultaba jurídica y materialmente imposible de llevarse a efecto por lo que, no cabe hablar de situación de yacencia parcial de la herencia en un escenario como el presente en el que los dos únicos herederos ya la habían aceptado (a beneficio de inventario), se había efectuado el inventario -con saldo negativo- y sin que la legataria tuviera obligación de aceptar o rechazar dicho legado.



Y, sobre la base de lo expuesto, tampoco se puede considerar a la recurrente "sucesora" de las obligaciones tributarias de su difunto esposo a tenor del artículo 39.1 LGT.

Recapitulando, en el momento de notificársele las liquidaciones, es cierto que la recurrente no había aceptado expresa o tácitamente el legado ni lo había rechazado, pero, como se ha expresado, a tenor de la regulación civil no estaba obligada a hacerlo.

Es más, cabe plantear que, ante la equiparación entre heredero y legatario de parte alícuota que viene a mantener la Administración tributaria, esta última podía haber acudido al 1005 CC requiriendo a la legataria para que manifestara si lo aceptaba o no.

De este modo, difícilmente cabía atribuirle responsabilidad como sucesora cuando, además, conforme se ha apuntado, el legado, en el momento en que se le notificaron las liquidaciones no se podía hacer efectivo y, posteriormente, la herencia debía mantenerse indivisa como consecuencia de la tramitación del concurso.

A mayor abundamiento, para hacer efectivo un legado del tercio, como el que ahora nos ocupa, ha de conocerse, de entrada, el activo líquido de la herencia. En este sentido, de la sentencia del Tribunal Supremo (Sala Primera) 642/2006, de 12 junio, rca 4327/1999, ECLI:ES:TS:2006:3727 se infiere que, tanto en el legado de parte alícuota como con relación a cada heredero, existe una común atribución indeterminada de bienes - aunque sea por diferente título- que obliga a que se concrete o materialice mediante la partición el contenido económico para fijar la parte que le corresponde a uno y otro.

Esta idea ha sido también asumida por la Sala Tercera, como refleja nuestra sentencia de 21 de junio de 2012, rca 1134/2010, ECLI:ES:TS:2012:4794 en la que se precisó "[...] que la adquisición de la condición de heredero, en el caso de aceptación de la herencia a beneficio de inventario, se encuentra vinculada y dependiente de la propia existencia del inventario que puede realizarse con anterioridad o con posterioridad al acto formal de la aceptación, hasta tal punto que la aceptación de la herencia a beneficio de inventario no producirá efecto alguno hasta que estén inventariados los derechos que conforman el caudal hereditario y las deudas y cargas a que a tal caudal resultan imputables. Lo cual guarda total coherencia con la propia institución configurada para posibilitar a los herederos el aceptar la herencia únicamente si resulta de ella un saldo positivo, quedando los herederos obligados a pagar las deudas del causante únicamente hasta "donde alcancen los bienes" (art. 1003.1º Cc) del caudal relicto.

Y ello a salvo el caso de que la falta de elaboración del inventario pueda imputarse, al menos por negligencia, a los mismos aceptantes [...]"

Pues bien, aunque el supuesto ahora enjuiciado difiere del subyacente en esta última sentencia por cuanto, por un lado, aquí, la problemática de articulación tributaria se produce con relación al legatario de parte alícuota; y, por otro lado, en el presente caso ya existía un inventario que arrojaba un saldo claramente negativo, lo cierto es que la doctrina de aquella se puede proyectar sobre el presente asunto. De este modo, habiéndose producido una aceptación a beneficio de inventario es evidente que, ante la ausencia de un activo líquido para los herederos, con mayor razón, resultaba imposible hacer efectivo el legado de doña Elvira .

Por lo demás, la alegación del abogado del Estado de que el único efecto derivado de la renuncia posterior del legado por parte de la recurrente "es la refundición del mismo en la masa de la herencia (artículo 888 CC), no existiendo, por tanto, ya obligación alguna por parte de los herederos de hacer efectivo el legado, lo cual, por otro lado, a la vista de la masa pasiva de la herencia en concurso, iba a resultar imposible" revela que notificar las liquidaciones a la recurrente resultaba improcedente, con el efecto añadido de escapar a la lógica y procedimiento del concurso posterior.

En efecto, esta afirmación permite constatar la gravedad de la actuación administrativa pues, a la recurrente se le notifican las liquidaciones de las obligaciones tributarias del causante, como sucesora de este, cuando resultaba imposible que recibiera el legado y, además, se declaró con posterioridad el concurso de la herencia. En consecuencia, la notificación de dichas liquidaciones comportaba atribuirle unas obligaciones tributarias que no le correspondían como "sucesora" sin que, además, pudiera neutralizarlas o compensarlas con un "eventual activo", cuya inexistencia la certificaba el saldo negativo que arrojaba el inventario.

Es más, en el concurso de la herencia la recurrente únicamente tenía reconocido un crédito de 4.877,57€ con la calificación de ordinario, en concepto de gastos de entierro, sin que, obviamente, se le hubiera reconocido ningún crédito en concepto de legado.

En definitiva, tales liquidaciones resultaban contrarias a Derecho porque, conforme a lo expuesto, la Administración no se las podía dirigir ni como sucesora ni, conforme a lo expresado, como representante de la herencia yacente al no encontrarse yacente la herencia, según hemos razonado anteriormente.



Procede, por tanto, conforme a todo lo expuesto, estimar el presente recurso de casación en los términos que se expondrán a continuación.

QUINTO. - Contenido interpretativo de esta sentencia y resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.

De conformidad con el artículo 93.1 LJCA, en función de lo razonado precedentemente, procede declarar lo siguiente:

"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."

En consecuencia, la sentencia impugnada debe ser casada y anulada al resultar contraria a la anterior doctrina.

Asimismo, con estimación del recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación procesal de doña Elvira, anulamos la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 28 de junio de 2018, así como las resoluciones de las que trae a causa, en particular, las liquidaciones de intereses de demora - 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, ejercicio 1998.

SEXTO. - Costas.

De conformidad con el artículo 93.4 LJCA no apreciándose mala fe o temeridad en ninguna de las partes no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación. En cuanto a las costas de la instancia, cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido

- 1.- Declarar la doctrina del presente recurso, expresada al Fundamento de Derecho Sexto de esta sentencia.
- 2.- Estimar el recurso de casación **4078/2020** interpuesto por la representación procesal de doña Elvira contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 17 de febrero de 2020, sentencia que se casa y anula.
- 3.- Estimar el recurso contencioso-administrativo (núm. 917/2018), interpuesto por la representación procesal de doña Elvira contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 28 de junio de 2018, resolución que anulamos así como las resoluciones de las que trae causa, en particular, las liquidaciones de intereses de demora -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, ejercicio 1998.
- 4.- No formular pronunciamiento sobre las costas del recurso de casación ni sobre las de la instancia.

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

Así se acuerda y firma.