



Roj: **STSJ GAL 5408/2023 - ECLI:ES:TSJGAL:2023:5408**

Id Cendoj: **15030330042023100399**

Órgano: **Tribunal Superior de Justicia. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Coruña (A)**

Sección: **4**

Fecha: **12/07/2023**

Nº de Recurso: **15663/2022**

Nº de Resolución: **409/2023**

Procedimiento: **Procedimiento ordinario**

Ponente: **MARIA DEL CARMEN NUÑEZ FIAÑO**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **TEAR, Galicia, 20-06-2022,
STSJ GAL 5408/2023**

T.S.X.GALICIA CON/AD SEC.4

A CORUÑA

SENTENCIA : 00409/2023

-

Equipo/usuario: Pb

Modelo: N11600

PLAZA GALICIA S/N

Correo electrónico: sala4.contenciosoadministrativo.tsxg@xustiza.gal

N.I.G: 15030 33 3 2022 0001391

Procedimiento: PO PROCEDIMIENTO ORDINARIO 0015663 /2022 /

Sobre: ADMINISTRACION TRIBUTARIA Y FINANCIERA

De D./ña. Lorenzo

ABOGADO MARIA JOSE MORENO CASANOVA

PROCURADOR D./D^a. MARIA JESUS FERNANDEZ-RIAL LOPEZ

Contra D./D^a. TRIBUNAL ECONOMICO-ADMINISTRATIVO REGIONAL DE GALICIA, CONSELLERIA DE FACENDA

ABOGADO ABOGADO DEL ESTADO, LETRADO DE LA COMUNIDAD

PROCURADOR D./D^a. ,

PONENTE: D^a. MARIA DEL CARMEN NUÑEZ FIAÑO

La Sección 004 de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia ha pronunciado la siguiente

SENTENCIA

Ilmos./as. Sres./as. D./D^a

D.^a MARÍA DOLORES RIVERA FRADE - Presidenta.

D.^a MARÍA PÉREZ PLIEGO

D.^a MARÍA DEL CARMEN NÚÑEZ FIAÑO



En A CORUÑA, a doce de julio de dos mil veintitrés.

En el recurso contencioso-administrativo número 15663/2022 interpuesto por D. Lorenzo , representado por la procuradora D^a. MARIA JESUS FERNANDEZ-RIAL LOPEZ, dirigido por la letrada D^a. MARIA JOSE MORENO CASANOVA, contra el acuerdo dictado en fecha 20.06.2022 por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia en reclamación número NUM000 , sobre liquidación por el concepto de impuesto sobre sucesiones y donaciones correspondiente a la herencia de don Romualdo , fallecido el 04.06.2016.

Es parte la Administración demandada el TRIBUNAL ECONOMICO-ADMINISTRATIVO REGIONAL DE GALICIA, representada por el ABOGADO DEL ESTADO, y la CONSELLERIA DE FACENDA representada por LETRADO DE LA COMUNIDAD.

Es ponente la Ilma. Sra. Dña. MARIA DEL CARMEN NUÑEZ FIAÑO, quien expresa el parecer del Tribunal.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Admitido a trámite el presente recurso contencioso-administrativo, se practicaron las diligencias oportunas y, recibido el expediente, se dio traslado del mismo a la parte recurrente para deducir la oportuna demanda, lo que se hizo a medio de escrito en el que, en síntesis, tras exponer los hechos y fundamentos de Derecho que se estimaron pertinentes, se acabó suplicando que se dictase sentencia declarando no ajustada a Derecho la resolución impugnada en este procedimiento.

SEGUNDO.- Conferido traslado a la parte demandada, se solicitó la desestimación del recurso, de conformidad con los hechos y fundamentos de Derecho consignados en la contestación de la demanda.

TERCERO.- No habiéndose recibido el asunto a prueba y declarado concluso el debate escrito, quedaron las actuaciones sobre la mesa para resolver.

CUARTO.- En la sustanciación del recurso se han observado las prescripciones legales, siendo la cuantía del mismo 3.962,70 euros.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Don Lorenzo interpone el presente recurso contra el acuerdo dictado en fecha 20.06.2022 por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia en reclamación número NUM000 , sobre liquidación por el concepto de impuesto sobre sucesiones y donaciones correspondiente a la herencia de don Romualdo , fallecido el 04.06.2016.

Como antecedentes de interés conviene señalar que en fecha 23.03.2016 se otorga pacto de mejora en cuya virtud el causante transmite el pleno dominio de determinados bienes a favor del actor, que presentó declaración del impuesto sobre sucesiones aplicando la reducción por parentesco de 400.000 €.

Fallecido su padre, autoliquidó el impuesto sobre sucesiones declarando en concepto de reducción por parentesco, 128.957,77 €.

Se inicia por la ATRIGA un procedimiento de comprobación limitada y de valores en cuyo seno el demandante insta la rectificación de la autoliquidación a fin de aplicar el importe íntegro de la reducción por parentesco. Dicho procedimiento concluye con la liquidación que, en lo que ahora interesa, minoró el importe de la reducción mentada a 100.112,05 €.

El TEAR estima parcialmente la reclamación por motivos formales, sin entrar en la cuestión de fondo.

El demandante sustenta el presente recurso en que no cabe acumular las bases imponibles del impuesto de sucesiones y del pacto de mejora, pues son negocios jurídicos diferentes que no pueden configurarse como una única sucesión a los efectos de impedir la aplicación de la reducción por parentesco en ambos, según la normativa vigente a la fecha de devengo del impuesto. Cita en apoyo de su tesis sentencias de este Tribunal Superior de Justicia. También aduce la falta de motivación en cuanto a la disminución de la reducción aplicada.

Por el contrario, el abogado del Estado y la letrada de la ATRIGA sostienen que lo entregado en concepto de mejora forma parte de una única sucesión y en el momento en que esta se abre tras la muerte del causante, se tiene que adicionar a lo que se atribuye al heredero a efectos de calcular la base imponible común y determinar, sin duplicidades, las reducciones y bonificaciones que resulten aplicables. No se trata de adicionar a la base imponible del impuesto el pacto de mejora, sino de tomar en consideración el importe de la reducción aplicada por parentesco en la autoliquidación del pacto de mejora, a los efectos de fijar la cuantía procedente (la restante) en relación con el impuesto liquidado al fallecimiento del causante. Además se invoca por la Administración autonómica que el recurso es inadmisibile al haberse anulado la liquidación por el TEAR.



SEGUNDO.- Dado que el TEAR dejó imprejuizado el fondo del asunto, aunque anuló la liquidación por motivos formales, el actor puede acudir a esta vía judicial para obtener un pronunciamiento sobre todas cuestiones no resultas, de modo que no concurre la causa de inadmisibilidad del recurso alegada por la letrada de la Xunta de Galicia, al amparo del artículo 69.c) LJCA.

Dicho esto, debemos destacar que el demandante solicitó la rectificación de su autoliquidación en el trámite de audiencia a fin de que se aplicara íntegramente la reducción por parentesco. Recordemos que en su declaración solo dedujo 128.957,44 €, y que la ATRIGA, sin resolver al menos expresamente la solicitud de rectificación, minoró dicho importe a 100.112,05 € sin explicitar cálculo alguno y limitando la motivación a la existencia de un pacto de mejora previo al óbito del causante.

Conforme al artículo 102 Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, establece que: "2. Las liquidaciones se notificarán con expresión de:

b) Los elementos determinantes de la cuantía de la deuda tributaria.

c) La motivación de las mismas cuando no se ajusten a los datos consignados por el obligado tributario o a la aplicación o interpretación de la normativa realizada por el mismo, con expresión de los hechos y elementos esenciales que las originen, así como de los fundamentos de derecho.

...El aumento de base imponible sobre la resultante de las declaraciones deberá notificarse al contribuyente con expresión concreta de los hechos y elementos adicionales que lo motiven, excepto cuando la modificación provenga de revalorizaciones de carácter general autorizadas por las leyes...".

El artículo 103 LGT prevé: " 3. Los actos de liquidación, los de comprobación de valor, los que impongan una obligación, los que denieguen un beneficio fiscal o la suspensión de la ejecución de actos de aplicación de los tributos, así como cuantos otros se dispongan en la normativa vigente, serán motivados con referencia sucinta a los hechos y fundamentos de derecho".

La obligación de motivar también se impone expresamente en el artículo 239.2 LGT a los TEAR, al disponer que: " 2. Las resoluciones dictadas deberán contener los antecedentes de hecho y los fundamentos de derecho en que se basen y decidirán todas las cuestiones que se susciten en el expediente, hayan sido o no planteadas por los interesados "

El Tribunal Supremo en la sentencia de 07.02.2018, recurso 3280/2016, con cita de otra anterior, declara que para que la falta de motivación " tenga efectos invalidantes ha de producir la indefensión material de quien la invoca, pues o bien refleja un comportamiento arbitrario de la Administración o bien impide el debido control del acto, tanto para el interesado como para el Tribunal, y ello ocurre cuando la falta de motivación no hace posible el conocimiento de las verdaderas razones de la decisión administrativa".

Pues bien, es evidente que en el caso enjuiciado la ATRIGA sustrae los elementos determinantes de la minoración del importe de la reducción por parentesco. Aun cuando se pudiera entender que la referencia al pacto de mejora previo a favor del actor y la existencia de una única sucesión supone una desestimación tácita de la petición de rectificación (lo cual no hacemos), ninguna justificación contiene el acuerdo liquidatorio sobre la rebaja del importe declarado, razón que por sí sola ya determinaría la estimación del recurso.

TERCERO.- Respecto de la cuestión de fondo, como señalan las Administraciones demandadas no han adicionado el pacto de mejora a la base imponible del impuesto, sino que únicamente lo toman en consideración para calcular la cuantía de la reducción por parentesco aplicable, en el entendimiento de que la sucesión en única y si ya se tuvo en cuenta en la autoliquidación relativa al pacto de mejora, debe proyectarse esa cuantía en la ahora impugnada.

El tema debatido ya ha sido resuelto por esta Sala en sentido favorable a las pretensiones del actor en sentencias -posteriores a la resolución de la Secretaría General Técnica y del Patrimonio de la Consellería de Facenda a la consulta V0007-19, de 20.11.2019, que cita la letrada de la Xunta en el escrito de contestación a la demanda- de fechas 11.11.2021, recurso 15713/2020, 08.03.2022, recurso 15221/2021, 23.03.2022, recurso 15468/2021, de 17.04.2023, recurso 15233/22, o la más reciente de 16.06.2023, recurso 15554/2021.

En todas ellas, tras el análisis de la naturaleza jurídica de los pactos sucesorios, con remisión a lo dispuesto en la ley 2/2006, de Derecho Civil de Galicia, y tras descartar la aplicación de lo dispuesto en el artículo 30 de la ley 29/1987, 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en la redacción vigente a la fecha del fallecimiento del causante, se concluye que no procede acumular el pacto de mejora en la herencia a los efectos de aplicar las reducciones o bonificaciones correspondientes, en atención a los siguientes argumentos: "La naturaleza sucesoria del pacto de mejora resulta de la Ley 2/2006 de Derecho Civil de Galicia, que si bien prevé su acumulación a la herencia en los artículos que se citan en las resoluciones impugnadas, lo hace a los

meros efectos de fijar la legítima, sin que tales previsiones puedan proyectarse en el marco tributario que precisa de concreta regulación legal por imperativo del artículo 8 LGT .

La demandante alegó que el tipo medio de gravamen se calculó acumulando a la base imponible del ISYD la del liquidado en su día por el pacto de mejora y, lo cierto, es que dicho tipo se incrementó en la liquidación impugnada, sin que se de respuesta alguna a tal alegación, pues el TEAR, por primera vez, cita el artículo 30 Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (LISD), aunque luego concluye que en el caso no se acumula el pacto sino que se integra en la herencia. Tampoco se motivan las restantes modificaciones, a excepción, de la valoración de los inmuebles incluidos por la contribuyente en su autoliquidación.

Ya se advierte de lo anterior que ha de estimarse el recurso por falta de motivación, no sin antes recordar que como ha declarado este Tribunal con reiteración -sentencias 428/2015, de 7 de octubre (recurso 15053/2015), 368/2015, de 15 de julio (recurso 15641/2014), 535/2014, de 26 de marzo (recurso 15631/13), entre otras muchas- los pactos sucesorios no tienen cabida, dada su naturaleza de disposición mortis causa, en el sistema de acumulación que ampara el artículo 30 Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (LISD) que dispone: "1. Las donaciones y demás transmisiones «inter vivos» equiparables que se otorguen por un mismo donante a un mismo donatario dentro del plazo de tres años, a contar desde la fecha de cada una, se considerarán como una sola transmisión a los efectos de la liquidación del impuesto. Para determinar la cuota tributaria se aplicará a la base liquidable de la actual adquisición el tipo medio correspondiente a la base liquidable teórica del total de las adquisiciones acumuladas.

2. Lo dispuesto en el apartado anterior, a efectos de la determinación de la cuota tributaria, será igualmente aplicable a las donaciones y demás transmisiones «inter vivos» equiparables acumulables a la sucesión que se cause por el donante a favor del donatario, siempre que el plazo que medie entre ésta y aquéllas no exceda de cuatro años.

3. A estos efectos, se entenderá por base liquidable teórica del total de las adquisiciones acumuladas la suma de las bases liquidables de las donaciones y demás transmisiones «inter vivos» equiparables anteriores y la de la adquisición actual".

Por tanto, no procede acumular o "integrar", empleando los términos de las Administraciones demandadas, el pacto de mejora en la herencia a los efectos de aplicar las reducciones o bonificaciones, salvo que se prevea expresamente, como lo hace el artículo 11 del Decreto. Dos del Decreto Legislativo 1/2011 , que en redacción aplicable al caso de autos establece: "1. En las adquisiciones mortis causa por sujetos pasivos incluidos en el grupo II del artículo 6.dos del presente texto refundido, se aplicará una deducción del 100% de la cuota tributaria siempre que su base imponible fuese igual o inferior a 125.000 euros.

2. Para el cómputo del límite de 125.000 euros señalado en el apartado anterior, se tendrán en cuenta las bases imponibles de los pactos sucesorios realizados. También se computarán las bases imponibles de las donaciones y demás transmisiones inter vivos equiparables que sean acumulables de acuerdo con lo establecido en el artículo 30 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre , del impuesto sobre sucesiones y donaciones, así como el valor de los usufructos y otras instituciones a que se refiere el artículo 26 de la misma norma que se tengan en cuenta para la determinación del tipo medio de gravamen aplicable".

Este precepto, aplicado por este Tribunal en la sentencia recaída en el recurso 15532/17 , no ampara la acumulación de la base imponible del ISYD liquidado por el pacto de mejora a la del que ahora nos incumbe para calcular el tipo medio de gravamen o excluir la reducción por parentesco de 18.000 euros, pues solo se prevé para el cómputo del límite de los 125.000 euros previsto en su apartado primero para que opera la deducción del 100%.

Importa destacar que las sentencias que se citan en la demanda rechazan la acumulación de donaciones a pactos sucesorios, lo que difiere del caso analizado. No obstante, en la dictada en el recurso 16028/18 dijimos, y resulta aplicable a la reducción de parentesco de 18.000 euros: "Es más, la propia Dirección General de Tributos afirma que los pactos sucesorios no deberían acumularse al momento de la herencia "real" cuando se produzca el fallecimiento del causante (Consulta Vinculante V1206-14, de 30 de abril de 2014). En suma, con la actual redacción Decreto Legislativo 1/2011, no se pueden acumular los pactos sucesorios para computar los límites de aplicación de las bonificaciones fiscales. Es decir, a día de hoy, se pueden otorgar varios pactos sucesorios, y cada uno de ellos se beneficia de las reducciones ya comentadas de forma independiente, no siendo posible acumularlas a efectos fiscales, al contrario de lo que sucede con las donaciones".

En la sentencia de 08.03.2022, recurso 15221/2021, recordamos que el artículo 30 de la Ley 29/1987 ha sido modificado por la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, con vigencia desde el día 10 de julio de 2021 (Disposición final séptima), siendo la redacción actual la siguiente: "1. Las donaciones y demás transmisiones 'inter vivos' equiparables que se otorguen por un mismo donante a un



mismo donatario, así como las adquisiciones producidas en vida del causante como consecuencia de contratos y pactos sucesorios formalizados entre las mismas personas, todas ellas dentro del plazo de tres años, a contar desde la fecha de cada una, se considerarán como una sola transmisión a los efectos de la liquidación del impuesto. Para determinar la cuota tributaria se aplicará, a la base liquidable de la actual adquisición, el tipo medio correspondiente a la base liquidable teórica del total de las adquisiciones acumuladas.

2. *Lo dispuesto en el apartado anterior, a efectos de la determinación de la cuota tributaria, será igualmente aplicable a las donaciones y demás transmisiones 'inter vivos' equiparables y a las adquisiciones producidas en vida del causante como consecuencia de contratos y pactos sucesorios acumulables a la sucesión que se cause por el donante o causante a favor del donatario o sucesor «mortis causa», siempre que el plazo que medie entre ésta y aquéllas no exceda de cuatro años.*

3. *A estos efectos se entenderá por base liquidable teórica del total de las adquisiciones acumuladas la suma de las bases liquidables de las donaciones y demás transmisiones 'inter vivos' equiparables anteriores, de las herencias, legados o cualesquier otros títulos sucesorios y la de la adquisición actual".*

Ahora bien, en la fecha de devengo del impuesto que nos ocupa, el citado precepto que no extendía a las adquisiciones producidas en vida del causante como consecuencia de contratos y pactos sucesorios la necesidad de acumularlas a la sucesión a efectos de la determinación de la cuota tributaria del impuesto; tampoco el artículo 6 del Decreto Legislativo 1/2011, de 28 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Galicia en materia de tributos cedidos por el Estado, que regula la reducción por parentesco cuya aplicación pretende el demandante, contempla aquella acumulación.

Por todo ello, procede estimar el recurso y, accediendo a la rectificación interesada, reconocer a favor de la parte actora la aplicación de la reducción por parentesco, con devolución de lo indebidamente ingresado e intereses correspondientes.

TERCERO.- Dentro de las posibilidades que confiere el artículo 139.1 de la Ley Jurisdiccional no hacemos especial pronunciamiento sobre las costas procesales al apreciar fundadas dudas de derecho resultantes de la redacción de la normativa aplicable al caso de autos.

FALLO

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

1. Estimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por don Lorenzo contra el acuerdo dictado en fecha 20.06.2022 por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia en reclamación número NUM000, sobre liquidación por el concepto de impuesto sobre sucesiones y donaciones correspondiente a la herencia de don Romualdo, fallecido el 04.06.2016.
2. Anular los actos recurridos por ser contrarios a Derecho, reconociendo el derecho del demandante a la rectificación interesada y, por ende, a aplicación la reducción por parentesco en los términos instados, con devolución de lo indebidamente ingresado e intereses correspondientes.
3. No hacer especial pronunciamiento sobre las costas procesales.

Notifíquese la presente sentencia a las partes, haciéndoles saber que contra ella puede interponerse recurso de casación ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo. Si el recurso de casación se fundare en infracción de normas emanadas de la Comunidad Autónoma, el recurso se interpondrá ante la Sección especial de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, prevista en el artículo 86.3 LJCA.

En ambos casos, el recurso habrá de prepararse ante la Sala de instancia en el plazo de treinta días, contados desde el siguiente al de la notificación de la resolución que se recurre, y se hará en escrito en el que, dando cumplimiento a los requisitos del artículo 89 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, se tome en consideración lo dispuesto en el punto III del Acuerdo de la Sala de Gobierno del Tribunal Supremo de fecha 20 de abril de 2016, sobre extensión máxima y otras condiciones extrínsecas de los escritos procesales referidos al recurso de casación (B.O.E. del 6 de julio de 2016).

Así se acuerda y firma.