



Roj: **STSJ GAL 6256/2014 - ECLI: ES:TSJGAL:2014:6256**

Id Cendoj: **15030330042014100284**

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

Sede: **Coruña (A)**

Sección: **4**

Fecha: **26/03/2014**

Nº de Recurso: **15461/2013**

Nº de Resolución: **167/2014**

Procedimiento: **PROCEDIMIENTO ORDINARIO**

Ponente: **JOSE MARIA GOMEZ Y DIAZ-CASTROVERDE**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

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

**A CORUÑA**

**SENTENCIA: 00167/2014**

- N11600

**NN.I.G:** 15030 33 3 2013 0018027

**Procedimiento :** PROCEDIMIENTO ORDINARIO 0015461 /2013 /

**Sobre:** ADMINISTRACION TRIBUTARIA Y FINANCIERA

**De D./ña.** Carmela

**LETRADO** LUIS ETCHEVERRIA MORENO

**PROCURADOR D./D<sup>a</sup>.** XULIO XABIER LOPEZ VALCARCEL

**Contra D./D<sup>a</sup>.** TRIBUNAL ECONOMICO-ADMINISTRATIVO REGIONAL DE GALICIA

**LETRADO** ABOGADO DEL ESTADO

**PROCURADOR D./D<sup>a</sup>.**

**PONENTE:** D. JOSE MARIA GOMEZ Y DIAZ CASTROVERDE

**EN NOMBRE DEL REY**

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

**SENTENCIA**

**Ilmos./as. Sres./as. D./D<sup>a</sup>**

JOSE MARIA GOMEZ Y DIAZ CASTROVERDE

**JUAN SELLES FERREIRO**

**FERNANDO FERNANDEZ LEICEAGA**

**MARIA DOLORES RIVERA FRADE**

**MIGUEL HERNANDEZ SERNA**

A CORUÑA, veintiséis de marzo de dos mil catorce.

En el recurso contencioso-administrativo que, con el número 15461/2013, pende de resolución ante esta Sala, interpuesto por Carmela , representada por el procurador D.XULIO XABIER LOPEZ VALCARCEL, dirigido por el letrado D. LUIS ETCHEVERRIA MORENO , contra ACUERDO DEL TEAR DE 13/05/2013. EXPEDIENTE NUM000



. Es parte la Administración demandada el TRIBUNAL ECONOMICO-ADMINISTRATIVO REGIONAL DE GALICIA, representado por el ABOGADO DEL ESTADO.

Es ponente el Ilmo. Sr. D. JOSE MARIA GOMEZ Y DIAZ CASTROVERDE.

### 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 de 4.631,82 euros.

### FUNDAMENTOS JURIDICOS

**PRIMERO.-** El presente recurso jurisdiccional lo dirige D<sup>a</sup> Carmela contra el acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia de fecha 30 de mayo de 2013, dictado en la reclamación NUM000 , sobre denegación de solicitud de rectificación de su declaración en concepto de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2013. En dicha declaración incluyó la cantidad de 24.753,43 euros en concepto de **ganancia patrimonial** como consecuencia de las escrituras de pactos sucesorios de mejora en favor de sus hijos D. Sergio , D. Silvio y D<sup>a</sup> Manuela , pretendiendo tal rectificación en atención a precedente sentencia de esta Sala que la oficina gestora limitó al caso concreto allí resuelto.

**SEGUNDO.-** Sobre la tributación como **ganancia patrimonial** para el transmitente en los pactos de mejora existe ya una consolidada doctrina de esta Sala y Sección de la que son exponente, entre otras, las sentencias de 22/7/13, recurso 15182/12 y 20/11/13, recurso 15152/13 . Decíamos en esta última lo siguiente:

*<<E doutrina reiterada deste Tribunal que os pactos de mellora participan da natureza das disposicións mortis causa e, en consecuencia, deben aplicarselle as previsións do art. 20 Lei 29/1987 .*

*Consonte coa Lei 02/2006 de Dereito Civil de Galiza, os pactos de mellora ( e asemade a apartación ) regúlase dentro do TÍTULO X ( DA SUCESIÓN POR CAUSA DE MORTE ), establecéndose no seu artigo 181 que a sucesión defírese, en todo ou en parte: a) por testamento, b) por calquera pacto sucesorio admisible consonte ó dereito, e c) por disposición da Lei; os pactos sucesorios os prevé o artigo 209, e na sección 2ª ( art. 214 e ss ) regúlase o pacto de mellora .*

*Como di o profesor Reboredo: A supresión da mellora na Lei 2/2006 realmente fai totalmente inadecuado falar de pactos de mellora ou da mellora de labrar e posuír, en canto que todo o percibido por tales pactos sucesorios non ten a calidade de mellora senón precisamente de anticipo de lexítima cando se conveñen con descendentes lexitimarios ( art. 245. 2ª Lei 2/2006 ), e cando o causante dispoña o contrario ou se realicen con descendentes non lexitimarios simplemente trátase dunha atribución **patrimonial** imputable sen máis á parte libre tanto respecto de descendentes como de estraños. Agora ben a pesar do inadecuado do nome, as institucións recollidas nos arts. 214 e segs. Lei 2/2006 teñen un contido propio máis alá de non constituír pactos sobre mellora pois, en todo caso, son auténticos pactos sucesorios que supoñen un sistema específico de delación da herdanza ( art. 181. 2ª Lei 2/2006 ) a título universal ou particular.*

*En canto ó chamado pacto de mellora , á vista do art. 214 Lei 2/2006 , que establece que son pactos de mellora aqueles polos que se convén a favor dos descendentes a sucesión en bens concretos, non cabe dúbida de que se trata simplemente dun pacto sucesorio polo que se convén, aparentemente con carácter irrevogable ( art. 218 Lei 2/2006 ) - pero con matices moi importantes que desvirtúan tal conclusión e só cando é con entrega de bens ( art. 217. 1ª Lei 2/2006 ) - a sucesión en bens determinados, que pode supoñer dende xa a adquisición da propiedade polo descendente ( art. 215 Lei 2/2006 ), e que se caracteriza a diferenza do apartamento ( art. 224 Lei 2/2006 ), por non existir renuncia ningunha a dereitos lexitimarios, limitándose esencialmente a Lei 2/2006 a regular precisamente as consecuencias da transmisión do dominio que se pode producir, ou as facultades do ascendente cando a eficacia do pacto sexa mortis causa .*



Por outra banda, como se indicou, se o pacto de mellora é realizado con descendente que reúna a condición de lexitimario de abrirse a sucesión no momento en que se formaliza, salvo que especifique o contrario, será anticipo de lexítima ( art. 245.2 Lei 2/2006 ).

Cando o pacto de mellora se realiza con entrega de bens de presente, a adquisición do dominio polo mellorado implica, sen prexuízo de existencia de estipulacións noutro sentido ( art. 216 LDCG ) que pode dispoñer deles inter vivos ou mortis causa . Pero se é sen entrega de bens, en vida do ascendente deben seguir considerándose intransmisibles por actos inter vivos os dereitos que del se derivan. En canto ao pacto de mellora con entrega de bens, a transmisión do dominio ou titularidade do dereito é efectiva dende o pacto, polo que o mellorado será propietario a todos os efectos sen que, como regra xeral, o adxudicante conserve ningunha facultade sobre os bens obxecto do pacto sucesorio.

Esta consideración de ATRIBUCION MORTIS CAUSA aínda que aconteza en vida do causante obriga a entender que lle é de aplicación a rebaixa por adquisición dunha empresa individual do artigo 20.2.c e Lei 03/2002 e non os requisitos previstos para as doazóns ( acto intervivos ), sen que, falemos de aplicación analóxica. Nós engadimos que como tal pacto sucesorio debe recibir entón o trato do sucesorio. Así o considera tamén a Instrución 1/1996 do 28 de febreiro, da Consellería de Economía en Facenda de la Xunta de Galicia.

En efecto, o artigo 3 da Lei 29/1987 , do 18 de decembro, reguladora do Imposto de Sucesións e Doazóns ( e o seu correlativo artigo 10 do Regulamento de desenvolvemento, RD 1629/1991 , do 8 de novembro) determina como feito imponible deste imposto " a) La adquisición de bens e dereitos por herdanza, legado ou calquera outro título sucesorio".

É o Regulamento o que no seu artigo 11 nos di que debe entenderse por títulos sucesorios para os efectos deste Imposto, establecendo que "Entre outros, son títulos sucesorios para os efectos deste Imposto, ademais da herdanza e o legado, os seguintes:

a) A doazón «mortis causa».

b) Os contratos ou pactos sucesorios (...)".

Polo que non ningunha dúbida cabe de que os pactos sucesorios, e entre eles os de mellora con entrega de bens e o de apartación, que como tales aparecen regulados na Lei 2/2006 baixo o Título X que leva como rúbrica "Da sucesión por causa de morte", se trata de negocios xurídicos mortis causa, ou celebrados por causa de morte, de modo que as transmisións que teñan lugar mediante estes pactos si se entenden amparadas pola exención fiscal, ou excepción de gravame (en palabras da DGT) prevista no artigo 33.3 b) da Lei 35/2006 reguladora do Imposto sobre a renda das persoas físicas, segundo o cal "se estimará que non existe **ganancia** ou perda **patrimonial** nos seguintes supostos: b) Con ocasión de transmisións lucrativas por causa de morte do contribuínte".

Neste contexto de imposición tributaria é no que se debe determinar a natureza xurídica da apartación, e el sen esquecer que, aínda sendo un negocio xurídico " sui generis", trátase dun pacto sucesorio, e polo tanto, que aínda cando a entrega de bens ten lugar en vida do causante, esa entrega ou transmisión se fai "por causa de morte".

O dito obriga a acolle-lo recurso>>.

Doctrina que igualmente, y por idénticas razones, venimos manteniendo en relación con outro pacto sucesorio, cual es la apartación en cuanto que, como hemos señalado, entre otras, en la sentencia de 9/10/13, recurso 15810/12 :

<<la condición de apartado y la adquisición inmediata de bienes que obligatoriamente ello conlleva, se encuentra íntimamente conectada con la de una adquisición mortis causa, sin el que no es entendible la figura de la apartación , que en caso contrario perdería todo significado, pero para el que el legislador, paradójicamente, no ha previsto un régimen específico de reducciones y bonificaciones, que sin embargo si prevé para la sucesión.

A nuestro juicio, por tanto, y con el exclusivo fin de delimitar la normas fiscales que son de aplicación, no nos encontramos, al analizar la figura de la apartación o apartamiento, ante dos operaciones y actos independientes, sino que, como tantas veces acontece en numerosas actividades económicas sujetas a tributación, que individualmente se encuentran formadas por actos de naturaleza distinta, incluso sujetos a tributos diferentes, que solo encuentran su adecuado destino tributario mediante la observancia conjunta de las distintas operaciones de que están formadas, consideramos, que el fenómeno antes descrito debe ser observado de forma global, integrando de un lado la adquisición de bienes que en vida del apartante-causante dispone para el apartado-exlegitimario, y de otro el pacto sucesorio de no suceder, por el que el apartado, a cambio de adquirir los bienes, pierde el carácter de legitimario.

De lo que se deriva, a los efectos que aquí interesan, la necesidad de conciliar la naturaleza intervivos de la adquisición **patrimonial** con la del pacto de no suceder, en cuanto que ambos integran la apartación , lo que solo

se consigue otorgando la naturaleza de título mortis causa a la apartación , y que a su vez permite mantener la naturaleza gratuita de la adquisición, que como tal deberá ser entendida, si consideramos que estamos ante un pacto sucesorio de realización anticipada o inmediata " .

Por su parte, como ya se razona en la sentencia de 13 de junio de 2006 , la apartación no se puede calificar de donación pues falta el ánimo de liberalidad, sino de un pacto sucesorio.

Así lo reconocen igualmente los Tribunales civiles, citando a título de ejemplo la sentencia de la Audiencia Provincial de Ourense de 27 de junio de 2002 , que a propósito de diferenciar la apartación de la donación, nos dice que son evidentes las diferencias entre ambas figuras jurídicas: negocio intervivos de disposición a título gratuito en la donación, y disposición sucesoria de los bienes hereditarios en la apartación , constituyendo un pacto sucesorio con renuncia a la legítima.

Y nosotros añadimos que como tal pacto sucesorio debe recibir entonces el trato de lo sucesorio. Así lo considera también la Instrucción 1/1996 de 28 de febrero, de la Consellería de Economía en Facenda de la Xunta de Galicia.

En efecto, el artículo 3 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre , reguladora del Impuesto de Sucesiones y Donaciones (y su correlativo artículo 10 del Reglamento de desarrollo, RD 1629/1991, de 8 de noviembre ) determina como hecho imponible de este impuesto "a ) La adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio " .

Es el Reglamento el que en su artículo 11 nos dice qué debe entenderse por títulos sucesorios a efectos de este Impuesto, estableciendo que "Entre otros, son títulos sucesorios a los efectos de este Impuesto, además de la herencia y el legado, los siguientes:

- a) La donación «mortis causa».
- b) Los contratos o pactos sucesorios (...)" .

Por lo que no ninguna duda cabe de que los pactos sucesorios, y entre ellos los de mejora con entrega de bienes y el de apartación , que como tales aparecen regulados en la Ley 2/2006 bajo el Título X que lleva como rúbrica "De la sucesión por causa de muerte", se trata de negocios jurídicos mortis causa , o celebrados por causa de muerte, de modo que las transmisiones que tengan lugar mediante estos pactos sí se entienden amparadas por la exención fiscal, o excepción de gravamen (en palabras de la DGT) prevista en el artículo 33.3 b) de la Ley 35/2006 , reguladora del Impuesto sobre la renta de las personas físicas, según el cual " Se estimará que no existe **ganancia** o pérdida **patrimonial** en los siguientes supuestos: b) Con ocasión de transmisiones lucrativas por causa de muerte del contribuyente " .

TERCERO.- La postura expuesta en las sentencias objeto de cita y de transcripción parcial en el precedente fundamento jurídico, no es la que comparte la Dirección General de Tributos, en cuya consulta vinculante de 10 de diciembre de 2008 (V2355/2008 ) se ha pronunciado en el sentido de que, aun cuando la apartación se trata de un pacto sucesorio, al producirse la adjudicación (transmisión) de los bienes o derechos por un acto inter vivos y no a causa del fallecimiento del contribuyente, la **ganancia patrimonial** que pueda producirse no se encuentra amparada por la excepción de gravamen del artículo 33.3.b) de la Ley del Impuesto .

En la consulta vinculante V1854/2010, de 5 de agosto de 2010 la DGT dice que " la transmisión de las participaciones sociales a los descendientes -consecuencia del pacto de mejora suscrito- comporta, a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, una alteración en la composición en el respectivo patrimonio de cada uno de los adjudicantes que ocasiona una variación en su valor, es decir, se produce una **ganancia** o pérdida **patrimonial** por la diferencia entre los valores de adquisición y transmisión de los elementos **patrimoniales** adjudicados en la mejora, tal como resulta de lo dispuesto en los artículos 33 a 37 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE del día 29)" .

Esta doctrina fue reiterada en la consulta posterior de fecha 6 de junio de 2011 (Consulta V1438/2011), aunque en ella después de señalar que la adjudicación del inmueble (mediante pacto sucesorio) se produce por un acto inter vivos , finaliza admitiendo que para el adquirente se trata de una operación sujeta al Impuesto de Sucesiones y Donaciones, pero no por el apartado b) del artículo 3 que considera como hecho imponible del ISD " La adquisición de bienes y derechos por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito, «inter vivos» " , sino por el apartado "a) La adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio " .

En esta consulta la DGT se expresa de la siguiente manera: " respecto a la tributación del descendiente, y con un carácter genérico y meramente informativo (pues al no plantearse este aspecto por el propio obligado tributario no pueden aplicarse los efectos vinculantes que se señalan en el último párrafo de esta contestación), procede



señalar que la transmisión de bienes al descendiente de forma gratuita mediante un pacto de mejora de los regulados en el artículo 214 de la Ley de Derecho Civil de Galicia constituye una operación sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, tal como resulta de lo dispuesto en el artículo 3 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre (BOE del día 19), del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, que en su apartado 1, establece:

"Constituye el hecho imponible:

a) La adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio (...)"

Cierto es que la transmisión de los bienes se produce inter vivos , o como dice la Audiencia Provincial de Pontevedra en sus sentencias de 11 de febrero de 2011 (Recurso: 691/2010 ) y 12 de junio de 2009 , y en el Auto de 1 de octubre de 2009 " la apartación es un negocio jurídico inter vivos de disposición, sin perjuicio de su vocación reguladora de una situación post mortem, en virtud del cual el apartante adjudica al apartado la plena titularidad de los bienes objeto del mismo, de lo que se colige el inmediato y actual desplazamiento **patrimonial** de aquel a este, en consecuencia produce los efectos propios de todo negocio jurídico de disposición, de forma que el apartado adquiere la plena titularidad de los bienes y derechos adjudicados en pago de su legítima. (...) Lo expuesto nos permite afirmar que la apartación otorgada en escritura pública implica la transmisión simultánea de la propiedad a favor del apartado, pues lo pactado, como título de finalidad traslativa, se completa con la tradición, en la modalidad de traditio instrumental del art. 1.462.2 CC , con la consecuencia de que el apartado adquiere la propiedad inmediata de los bienes objeto de apartamiento".

Ahora bien, debe tenerse en cuenta que los efectos a los que servía de apoyo tal razonamiento, de naturaleza estrictamente civil (se trataba de comprobar si la apartación implicaba o no la transmisión simultánea de la propiedad a favor del apartado), son muy diferentes a aquellos para los que se debe dar respuesta al conflicto planteado entre las partes en este procedimiento, que lo es en el marco del pago de un impuesto, y en particular del impuesto sobre la renta de las personas físicas.

En este contexto de imposición tributaria es en el que se debe determinar la naturaleza jurídica de la apartación, y ello sin olvidar que, aun siendo un negocio jurídico " sui generis", se trata de un pacto sucesorio, y por tanto, que aun cuando la entrega de bienes tiene lugar en vida del causante, esa entrega o transmisión se hace "por causa de muerte".

En palabras de este Tribunal en sentencia de 22 de marzo de 2006 (Recurso: 7423/2003 ) " De lo que se deriva, a los efectos que aquí interesan, la necesidad de conciliar la naturaleza intervivos de la adquisición **patrimonial** con la del pacto de no suceder, en cuanto que ambos integran la apartación , lo que solo se consigue otorgando la naturaleza de título mortis causa a la apartación , y que a su vez permite mantener la naturaleza gratuita de la adquisición, que como tal deberá ser entendida, si consideramos que estamos ante un pacto sucesorio de realización anticipada o inmediata ".

Teniendo en cuenta ahora que el párrafo b) del apartado 3 del artículo 33 de la Ley del Impuesto sobre la renta de las personas físicas determina que " se estimará que no existe **ganancia** o pérdida **patrimonial** (...) con ocasión de transmisiones lucrativas por causa de muerte del contribuyente ", y negando en el caso que nos ocupa la existencia de una adquisición por negocio jurídico inter vivos , es de aplicación lo dispuesto en el indicado precepto, lo cual determina la estimación del recurso>>.

Reseñando este último supuesto únicamente para resaltar que la misma doctrina es aplicable a ambos tipos de pactos sucesorios, todo lo cual nos lleva a la estimación del recurso.

**TERCERO.-** Dispone el artículo 139.1 de la Ley Jurisdiccional , en la redacción dada por la Ley 37/2011, de 11 de octubre, que, en primera o única instancia, el órgano jurisdiccional, al dictar sentencia, impondrá las costas a la parte que haya visto rechazadas todas sus pretensiones, salvo que aprecie y así lo razone, que el caso presentaba serias dudas de hecho o de derecho. A tal efecto, es de tener en cuenta lo dispuesto en el artículo 394.1 de la Ley de Enjuiciamiento Civil , aplicable supletoriamente al presente proceso por imperativo de lo dispuesto en la Disposición Final Primera de la Ley Reguladora conforme al cual para apreciar, a efectos de condena en costas, que el caso era jurídicamente dudoso se tendrá en cuenta la jurisprudencia recaída en casos similares.

Ya hemos indicado en otras ocasiones que, al tratarse de una cuestión no pacífica, al menos hasta las últimas sentencias indicadas, nos lleva a no efectuar pronunciamiento en cuanto a las costas procesales.

## FALLAMOS

Que **ESTIMAMOS** el recurso contencioso-administrativo interpuesto por D<sup>a</sup> Carmela contra el acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia de fecha 30 de mayo de 2013, dictado en la reclamación NUM000 , sobre denegación de solicitud de rectificación de su declaración en concepto de Impuesto sobre la



Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2013. En consecuencia, declaramos que dicho acuerdo es contrario a Derecho, anulándolo y declarando el derecho de la demandante a la rectificación instada y devolución de lo indebidamente ingresado por el concepto tributario de autos y ejercicio 2010. En consecuencia, declaramos que dicho acuerdo es contrario a Derecho, anulándolo y haciendo lo propio con la liquidación de que trae causa. Sin efectuar pronunciamiento en cuanto a las costas procesales.

Notifíquese a las partes, haciéndole saber que es **firme** y que, contra ella, sólo se podrá interponer el **recurso de casación en interés de Ley** establecido en el artículo 100 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa, por las personas y entidades a que se refiere dicho precepto, dentro del plazo de los **tres meses** siguientes a su notificación. Asimismo podrá interponer contra ella cualquier otro recurso que estime adecuado a la defensa de sus intereses, y en su momento, devuélvase el expediente administrativo a su procedencia, con certificación de esta resolución.

Así lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

**PUBLICACION.-** La sentencia anterior ha sido leída y publicada el mismo día de su fecha, por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente D. JOSE MARIA GOMEZ Y DIAZ CASTROVERDE al estar celebrando audiencia pública la Sección 004 de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia. Doy fe. A CORUÑA, veintiséis de marzo de dos mil catorce.