



Roj: **STSJ GAL 4783/2022 - ECLI:ES:TSJGAL:2022:4783**

Id Cendoj: **15030330042022100389**

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

Sede: **Coruña (A)**

Sección: **4**

Fecha: **06/07/2022**

Nº de Recurso: **15469/2021**

Nº de Resolución: **379/2022**

Procedimiento: **Procedimiento ordinario**

Ponente: **MARIA DOLORES RIVERA FRADE**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **TEAR, comunidad de Galicia, ,
STSJ GAL 4783/2022**

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

A CORUÑA

SENTENCIA: 00379/2022

-Equipo/usuario: IL

Modelo: N11600

PLAZA GALICIA S/N

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

N.I.G: 15030 33 3 2021 0001223

Procedimiento: PO PROCEDIMIENTO ORDINARIO 0015469 /2021 /

Sobre: ADMINISTRACION TRIBUTARIA Y FINANCIERA

De D./ña. Fidela

ABOGADO ROGELIO FERNANDEZ MURIAS

PROCURADOR D./D^a. RAMON MONTERO RODRIGUEZ

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 DOLORES RIVERA FRADE PRESIDENTA

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^a

MARIA DOLORES RIVERA FRADE PTDA.

FERNANDO FERNANDEZ LEICEAGA

MARIA DEL CARMEN NUÑEZ FIAÑO



A Coruña, seis de julio de dos mil veintidós.

En el recurso contencioso-administrativo que, con el número 15469/2021, pende de resolución ante esta Sala, interpuesto por D^{ña}. Fidela, representada por el procurador D., dirigido por el letrado D., contra. Es parte la Administración demandada el TRIBUNAL ECONOMICO-ADMINISTRATIVO REGIONAL DE GALICIA, representado por el ABOGADO DEL ESTADO y la codemandada CONSELLERIA DE FACENDA representada por el LETRADO DE LA COMUNIDAD.

Es ponente la Ilma. Sra. D^a MARIA DOLORES RIVERA FRADE

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 partes 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.- 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 35.154,02 euros.

FUNDAMENTOS JURIDICOS

PRIMERO .- Objetodel recurso contencioso-administrativo:

Doña Fidela interpone recurso contencioso-administrativo contra la desestimación presunta por silencio administrativo de la reclamación económico-administrativa presentada ante el Tribunal Económico-administrativo Regional de Galicia promovida contra la desestimación presunta por silencio administrativo de la solicitud de rectificación de la autoliquidación por el Impuesto sobre Sucesiones en relación con el fallecimiento de Milagros .

La solicitud de rectificación presentada en su día por la actora lo había sido con fundamento en un error al no haber incluido en la autoliquidación por el Impuesto sobre Sucesiones la reducción por parentesco prevista en el artículo 6.2 del Decreto Legislativo autonómico 1/2011, de 28 de julio.

En base a ello, la actora en suplico de la demanda solicita que se acuerde la rectificación de la autoliquidación con la devolución de los ingresos indebidos, más los intereses de demora correspondientes.

El Abogado Estado y la letrada de la ATRIGA en su respectivos escritos de contestación a la demanda, niegan la posibilidad de que prospere dicha pretensión ejercitada en base a que debe de atenderse a la consideración unitaria de la sucesión, de manera que la reducción por parentesco de los 400.000 € prevista en el citado precepto ya se ha tenido en cuenta en el pacto de mejora previamente realizado.

SEGUNDO.- Sobre la acumulación de bases imponibles. Improcedencia:

La parte actora sostiene en su escrito de demanda que el 1 de enero del año 2016 entró en vigor la rebaja del Impuesto sobre sucesiones y donaciones en Galicia, que dejó exentos de tributación los primeros 400.000 € recibidos por cada heredero. Que en el momento de la autoliquidación del impuesto de sucesiones, el 10 de mayo de 2018, estaba en vigor el Decreto Legislativo 1/2011, cuyo artículo 6.2 prevé la reducción por parentesco de 400.000 € por cada obligado **tributario**, al ser la sucesión de padres a hijos, y que tras varias controversias interpretativas, la DGT afirmó que los pactos sucesorios no debían acumularse a efectos fiscales entre sí (consulta vinculante V3087-13, de 16 de octubre) y tampoco deben acumularse al momento de la herencia real cuando se produzca el fallecimiento del causante (consulta vinculante V1206-14, de 30 de abril).

Añade la actora que, con la actual redacción del Decreto Legislativo 1/2011 ni siquiera se deben acumular los pactos sucesorios para computar los límites de aplicación de las bonificaciones fiscales, de manera que se pueden otorgar varios pactos sucesorios y cada uno de ellos se beneficia de las reducciones de forma independiente.



Este es el criterio acogido por esta Sala en sentencias como la de fecha 11 de noviembre de 2021 (ECLI:ES:TSJGAL:2021:6706- Recurso: 15713/2020).

En ella, 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, concluye que no procede acumular el pacto de mejora en la herencia a los efectos de aplicar las reducciones o bonificaciones correspondientes.

Así, en la citada sentencia se razona lo siguiente:

*"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 demandas 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".

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, la legislación aplicable en este caso *rationi temporis*, es el artículo 30 de la Ley 29/1987, en la redacción vigente a la fecha devengo del impuesto (año 2017). Y en esa fecha 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, por lo que ha de trasladarse a este caso la solución a la que se llegó en nuestra Sentencia de 11 de noviembre de 2021, dando lugar a la estimación del recurso, y al reconocimiento a favor de la parte actora de que se apliquen las deducciones correspondientes en la liquidación impugnada.

Y a esta solución ha de llegarse aunque la pretensión de la actora se haya hecho valer a través de una solicitud de rectificación de la autoliquidación, pues su actuación está amparada por lo dispuesto en el artículo 120.3 LGT, según el cual:

*"Cuando un obligado **tributario** considere que una autoliquidación ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos, podrá instar la rectificación de dicha autoliquidación de acuerdo con el procedimiento que se regule reglamentariamente".*

Frente a la posibilidad de rectificación contemplada legalmente no puede servir de obstáculo la presunción que se recoge en el artículo 108.4 LGT, que además de referirse a los *datos y elementos de hecho* consignados en las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones y demás documentos presentados por los obligados **tributarios**, permite la rectificación mediante prueba en contrario. La solicitud de rectificación presentada por la parte actora no ha obedecido a ningún cambio de criterio, sino a un error cometido en la autoliquidación del impuesto, que una vez advertido, permite al obligado **tributario** pretender que se corrija y rectifique si está en plazo para ello, como ha sucedido en este caso.

TERCERO.-Sobre las costas:

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.



No concurriendo las circunstancias mencionadas en el artículo 139.1 de la Ley Jurisdiccional, procede la imposición de costas a las Administraciones demandadas en la cuantía máxima de mil quinientos euros (máximo 750 € cada una de ellas), comprensiva de **derechos** de representación y honorarios de defensa de la parte actora.

VISTOS los artículos citados y demás preceptos de general y pertinente aplicación,

FALLAMOS:

Que debemos **estimar y estimamos el recurso contencioso-administrativo** interpuesto por Doña Fidela contra la desestimación presunta por silencio administrativo de la reclamación económico-administrativa presentada ante el Tribunal Económico-administrativo Regional de Galicia promovida contra la desestimación presunta por silencio administrativo de la solicitud de rectificación de la autoliquidación por el Impuesto sobre Sucesiones en relación con el fallecimiento de Milagros .

Y, en consecuencia, **se anulan los actos impugnados, reconociendo el derecho** de la parte actora a la rectificación de la autoliquidación con **devolución de los ingresos indebidos**, más los intereses de demora correspondientes.

Con imposición de costas a las Administraciones demandadas en la cuantía máxima de mil quinientos euros (máximo 750 € cada una de ellas), comprensiva de **derechos** de representación y honorarios de defensa de la parte actora.

Notifíquese la presente sentencia a las partes, haciéndoles saber que contra ella puede interponerse recurso de casación ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo. Dicho 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, 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 lo acordamos y firmamos.