

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CANTABRIA
Sentencia n.º 159/20025 de 21 de abril de 2025
Sala de lo Contencioso-Administrativo
Recurso n.º 127/2024.

SUMARIO:

CC.AA. Cantabria. Tributos cedidos. ISD. Adquisiciones mortis causa. Reducciones de la base imponible. Tutor del causante con discapacidad. Ausencia de sentencia judicial firme. En el momento del fallecimiento de la causante del impuesto, la recurrente y única heredera no había sido nombrada tutora judicial, pero incluyó la reducción establecida para tutores del causante con discapacidad que se estaba tramitando, pues la recurrente, a la espera del nombramiento como tutora, fue guardadora de hecho de su tía hasta el final de sus días. A la fecha del fallecimiento era precisa la figura de tutor, aunque la bonificación sólo se obtenía por declaración judicial. Incluso para el guardador de hecho, la normativa impositiva exige el reconocimiento judicial o administrativo, que no se obtuvieron en tanto que se estaba tramitando la primera de las figuras. Si bien se contemplan determinadas bonificaciones en la regulación cántabra, para el supuesto de tutela, curatela o guardaduría de hecho se requiere reconocimiento judicial o cuando menos administrativo y en este caso la tramitación de este reconocimiento no había finalizado, fueran cuales fueran las causas. No existe discriminación con otras figuras diferentes que ameritan requisitos distintos, ni que a efecto de otros impuestos y aunque estuviera ingresada la causante formara parte de una misma unidad familiar. Y tampoco puede pretenderse una interpretación extensiva de este beneficio fiscal a la vista del art. 14 LGT [Vid., STS de 16 de julio de 2020, recurso n.º 6502/2017].

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CANTABRIA

SENTENCIA

Tribunal Superior de Justicia de Cantabria. Sala de lo Contencioso-Administrativo
Procedimiento Ordinario 0000127/2024

NIG: 3907533320240000112

Sección: Sección 7-8-9

TX901

Calle Avda Pedro San Martín S/N Santander Tfno: 942 35 71 24 Fax: 942 35 71 35

Puede relacionarse telemáticamente con esta

Admón. a través de la sede electrónica.

(Acceso Vereda para personas jurídicas)

<https://sedejudicial.cantabria.es/>

Intervención: Interviniente: Procurador:

Demandante Celsa RICARDO MOLINA SANCHEZ-HERRUZO

Demandado TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Codemandado GOBIERNO DE CANTABRIA

S E N T E N C I A n.º 000159/2025

Ilma. Sra. Presidenta

Doña María Esther Castanedo García

Ilmos. Sres. Magistrados

Doña Clara Penín Alegre

Don Rafael Losada Armadá

Don José Ignacio López Cárcamo

En la ciudad de Santander, a veintiuno de abril de dos mil veinticinco.

La Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cantabria ha visto el recurso número **127/2024**, interpuesto por Doña Celsa, parte representada por el Procurador Sr. Don Ricardo Molina Sánchez-Herruzo y defendida por el Letrado Sr. Don Javier Beltrán Domenec, siendo parte demandada el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cantabria, representado y defendido por el Abogado del Estado y como codemandado el Gobierno de Cantabria, representado y defendido por el Letrado de sus Servicios Jurídicos.

La cuantía del recurso quedó fijada como indeterminada.

Es Ponente la Ilma. Sra. Doña Clara Penín Alegre, quien expresa el parecer de la Sala.

ANTECEDENTES DE HECHO

Síguenos en...



PRIMERO: El recurso se dirige contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de fecha 22 de marzo de 2024, por la que se desestima el recurso de alzada interpuesto contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cantabria que desestima del recurso económico-administrativo interpuesto contra la liquidación por el Impuesto de Sucesiones y Donaciones.

SEGUNDO: En su escrito de demanda, la parte actora interesa de la Sala dicte sentencia por la que se declare la nulidad de la actuación combatida, por ser contraria al ordenamiento jurídico.

TERCERO: En su escrito de contestación a la demanda la Administración demandada solicita de la Sala la desestimación del recurso, por ser conforme a Derecho el acto administrativo que se impugna.

CUARTO: Practicados los trámites requeridos, se señaló fecha para la deliberación, votación y fallo, que tuvo lugar el día 9 de abril de 2025.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO: Es objeto del presente recurso la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de fecha 22 de marzo de 2024, por la que se desestima el recurso de alzada interpuesto contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cantabria que desestima del recurso económico-administrativo interpuesto contra la liquidación por el Impuesto de Sucesiones y Donaciones.

SEGUNDO: La parte recurrente invoca contra la denegación de la Administración a aplicar las bonificaciones fiscales previstas en el Impuesto de Sucesiones para tutores legales por ausencia de sentencia judicial firme que reconociera la tutela de la recurrente sobre la causante los siguientes motivos:

1. El impuesto sobre sucesiones en Cantabria contempla reducciones en la base imponible.
2. El Covid fue una de las causas del retraso del nombramiento de la recurrente como tutora.
3. El traslado del expediente de incapacidad de Cantabria a Alicante fue la segunda causa del retraso del nombramiento como tutora.
4. La recurrente fue propuesta como tal y actuó como tutora de hecho.
5. La interpretación de las leyes que realizan los tribunales debe realizarse conforme al espíritu de la norma y la protección de la familia.
6. El tutelado forma parte de la unidad familiar a efectos del IRPF.
7. Principio de igualdad y tratamiento desigual no justificado.
8. Interpretación extensiva de la norma basado en el principio de igualdad.
9. La aplicación estricta de la ley cántabra implicaría la imposibilidad de aplicar el artículo con la nueva ley de discapacidad.
10. La evolución de la normativa Cántabra en 2023 sí aplica el beneficio al guardador de hecho.
11. La evolución de la normativa cántabra en 2024 permite su aplicación.
12. La recurrente, a la espera del nombramiento como tutora, fue guardadora de hecho de su tía hasta el final de sus días.

TERCERO: Se opone la Abogacía del Estado como parte demandada al recurso defendiendo la conformidad a derecho de la resolución impugnada toda vez que el artículo 5 del DLeg. 62/2008 exige que exista tutor legal judicialmente, máxime cuando existe la presunción del artículo 199 del Código Civil de que nadie puede ser declarado incapaz sino por sentencia judicial. Si bien se iniciaron los trámites para el nombramiento como tutora no llegó a finalizar por lo que a la fecha del devengo no había sido nombrada. Y las bonificaciones y deducciones tienen interpretación taxativa.

CUARTO: En sentido similar y brevemente se opone el Gobierno de Cantabria recogiendo el contenido del artículo 5 del DLeg. en cuanto que al guardador de hecho también le exige que haya sido declarado judicialmente. Tras aludir a artículo 199 del CC, sobre la interpretación estricta de bonificaciones invoca la STS, Sala 3ª, Sec. 2ª, de 26 de mayo de 2016 (rec. 2876/2014).

QUINTO: Los hechos sobre los que debe pronunciarse la Sala van referidos al fallecimiento de la causante del impuesto el 8-10-2020 nombrando a la recurrente como única heredera, sin que a la citada fecha hubiera sido nombrada tutora judicial, pero incluyendo dicha bonificación en su autoliquidación a los efectos del Impuesto de Sucesiones, rechazada por la Administración tributaria. Tanto el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cantabria como el Central reconocen la tramitación que se estaba llevando a cabo legalmente para el reconocimiento judicial de la reclamante como tutora legal de la causante, pero que, por diversas causas, en la fecha de devengo no se había obtenido sentencia judicial firme al respecto ni se obtuvo con posterioridad a este hecho.

Pese a los múltiples argumentos esgrimidos por la parte recurrente, ha de partirse del texto que recoge el artículo 5 del Decreto Legislativo 62/2008, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Medidas Fiscales en materia de tributos cedidos por el Estado, de la Comunidad Autónoma de Cantabria, regulador de la bonificación litigiosa:

*«A efectos de la aplicación de las reducciones de la base imponible reguladas en este artículo, se asimilarán a los descendientes incluidos en el Grupo II a aquellas personas llamadas a la herencia y pertenecientes a los grupos III y IV, vinculadas al causante con discapacidad como **tutor o curador o guardador de hecho***

Síguenos en...



judicialmente declarados, o, en este último caso, reconocido administrativamente, protocolizada dicha figura a instancia del causante o que acredite la convivencia con el causante al menos los dos años inmediatamente anteriores a su fallecimiento».

Cierto es que la figura del tutor para discapacitados desaparece con posterioridad a la fecha del devengo al dictarse la Ley 8/2021, de 2 de junio, por la que se reforma la legislación civil y procesal para el apoyo a las personas con discapacidad en el ejercicio de su capacidad jurídica, que modifica el Código Civil a regular las medidas de apoyo a las personas con discapacidad para el ejercicio de su capacidad jurídica contemplando la guarda de hecho, la curatela y el defensor judicial (ver artículos 249 y ss del Código Civil), pero previendo la intervención judicial cuando actúe con carácter representativo. Modificación de calado que suprime el anterior texto del artículo 199 del Código Civil sobre la necesidad de declaración de incapacidad por sentencia firme.

Pero lo cierto es que a la fecha del fallecimiento era precisa la figura de tutor, que era la única que se estaba tramitando, y que la bonificación sólo se obtenía por declaración judicial. Incluso para el guardador de hecho, la normativa impositiva exige el reconocimiento judicial o administrativo, que no se obtuvieron en tanto que se estaba tramitando la primera de las figuras. Y el artículo 14 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria prohíbe expresamente la analogía:

«No se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales».

SEXTO: Ante la claridad de la normativa, si bien se contemplan determinadas bonificaciones en la regulación Cantabra, para el supuesto de tutela, curatela o guardaduría de hecho se requiere reconocimiento judicial o cuando menos administrativo y en este caso la tramitación de este reconocimiento no había finalizado, fueran cuales fueran las causas. No existe discriminación con otras figuras diferentes que ameritan requisitos distintos, ni que a efecto de otros impuestos y aunque estuviera ingresada la causante formara parte de una misma unidad familiar. Y tampoco puede pretenderse una interpretación extensiva visto el contenido del artículo 14 de la Ley 58/2003. Como recuerda la STS, Sala 3ª, Secc. 2ª, de 16-07-2020, nº 1028/2020, rec. 6502/2017:

«Es doctrina jurisprudencial reiterada, en aplicación de los arts. 23.2 LGT (1963) y 12 y 14 de la LGT (2003) -que no son sino concreción en el ámbito tributario de los criterios hermenéuticos generales de los arts. 3.1 y 4.2 del Código Civil- la que establece el carácter restrictivo con el que deben de interpretarse las normas relativas a bonificaciones fiscales, al objeto de asegurar que la exceptuación singular de la obligación general de contribuir -generalidad que tiene consagración incluso a nivel constitucional ex art. 31.1- CE que se establece responde a la finalidad específica fijada por el legislador.

Todo beneficio fiscal ha de ser objeto de interpretación restrictiva, tratándose como se trata en definitiva de excepciones al principio de igualdad consagrado en el artículo 14 de la Constitución, en este caso principio de igualdad en materia tributaria, en orden a hacer efectivo el principio de contribución general de todos al sostenimiento de las cargas públicas como señala el artículo 31.1 de la misma» (FJ 2º, 3º).

Para el impuesto de sucesiones, la STS, Sala 3ª, Sec. 2ª, de 29-11-2016, nº 2528/2016, rec. 3013/2015 recuerda que *«tratándose en definitiva del reconocimiento de una ventaja fiscal, ha de estarse al mandato de prohibición de la analogía en esta materia que proclama el artículo 14 de la LGT; y esto comporta que la aquí reclamada ventaja fiscal haya de operar en los estrictos términos que la regula».* De ahí la íntegra desestimación de la demanda.

SÉPTIMO: De conformidad con el artículo 139 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, al resolver en primera o única instancia, el órgano jurisdiccional 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. Siendo la sentencia posterior al acuerdo de limitación de costas alcanzado por la Sala el 26 de marzo de 2025, se aplicará la cantidad prevista para procedimientos ordinarios, 1.500 €, al no afectarle la limitación del tercio referida a la cuantía.

FALLAMOS

Que debemos desestimar el recurso contencioso-administrativo promovido por Doña Celsa, parte representada por el Procurador Sr. Don Ricardo Molina Sánchez-Herruzo contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de fecha 22 de marzo de 2024, por la que se desestima el recurso de alzada interpuesto contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cantabria que desestima del recurso económico-administrativo interpuesto contra la liquidación por el Impuesto de Sucesiones y Donaciones, imponiendo las costas por todos los conceptos limitadas a 1.500 € a la parte actora que ha visto desestimadas todas sus pretensiones.

Así, por esta nuestra sentencia, que se notificará a las partes haciéndoles saber, conforme dispone el artículo 248 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, que contra la misma solo cabe interponer recurso de casación ante la Sala correspondiente (del Tribunal Supremo si la infracción afecta a normas de derecho estatal o de la Unión Europea), única y exclusivamente, en el caso de que concurra algún supuesto de interés casacional objetivo y con los requisitos legales establecidos, todo ello de conformidad con los artículos 86 y siguientes de la Ley de la Jurisdicción Contenciosa Administrativa en redacción dada por Ley Orgánica 7/2015 de 21 de julio; dicho recurso habrá de prepararse ante esta sala del Tribunal Superior de Justicia de Cantabria en el plazo de treinta días siguientes a la notificación de esta sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

Síguenos en...



Intégrese esta Resolución en el Libro correspondiente. Una vez firme la sentencia, remítase testimonio de esta, junto con el expediente administrativo, al lugar de origen de éste.

De conformidad con lo dispuesto por la Ley Orgánica 3/2018, de 5 de diciembre, de Protección de Datos Personales y garantía de los derechos digitales y la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial, las partes e intervinientes en el presente procedimiento judicial quedan informadas de la incorporación de sus datos personales a los ficheros jurisdiccionales de este órgano judicial, responsable de su tratamiento, con la exclusiva finalidad de llevar a cabo la tramitación del mismo y su posterior ejecución. El Consejo General del Poder Judicial es la autoridad de control en materia de protección de datos de naturaleza personal contenidos en ficheros jurisdiccionales.

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

Síguenos en...

