

# FORO DE ACTUALIDAD

## ESPAÑA

### VISIÓN INTEGRAL DE LA FISCALIDAD DEL PACTO SUCESORIO

#### Visión integral de la fiscalidad del pacto sucesorio

La institución conocida como pacto sucesorio, prohibida en el Código Civil español, ha sobrevivido en varios de los derechos civiles forales y especiales que continúan vigentes en determinadas partes de España. El desconocimiento de esta institución en el derecho común español y el escaso uso social al que han quedado relegados son probablemente la causa de que estos no hayan sido abordados por la normativa fiscal y la jurisprudencia con la debida atención. Sin embargo, lo cierto es que esta institución despliega notorios efectos en el ámbito tributario y que esta escasez de fuentes genera oportunidades de planificación fiscal, pero también cuestiones no resueltas que requieren de una interpretación integradora de la ley.

#### PALABRAS CLAVE

Pacto sucesorio, Derechos forales, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, Formas de sucesión.

#### Taxation of the agreements as to succession

The Pacto Sucesorio (Succession Agreement) has survived in several regional and special laws which remain in force in certain parts of Spain. Its general prohibition in the Spanish civil law together with its limited use is likely to be the reasons why it has not been addressed in Spanish tax regulations and case law. However, it has a profound effect on taxation matters and the lack of legal sources creates tax planning opportunities as well as unresolved issues that require a comprehensive interpretation of the law in order to be resolved.

#### KEY WORDS

Agreement as to Succession, Statutory rights, Tax on Inheritances and Donations, Tax on Personal Income, Tax on the Increase in Value of Urban Land, Ways of succession.

Fecha de recepción: 14-1-2016

Fecha de aceptación: 1-2-2016

## INTRODUCCIÓN

El pacto sucesorio es un modo de delación hereditaria, por el cual la voluntad del disponente —instituyente— queda vinculada de presente a otra voluntad —instituido o tercero—, de manera que aquél no puede revocar de forma unilateral su declaración, ni disponer *mortis causa* contradiciendo el pacto. Una de las características de esta institución es que permite atribuir bienes y derechos a los instituidos antes de fallecer el instituyente, de tal forma que supone, en cierta medida, una entrega de la herencia en vida.

Esta institución, prohibida en el Código Civil estatal, ha pervivido en los derechos civiles forales y especiales de buena parte de los territorios españoles donde la vigencia del Código Civil no es completa. Así, se pueden encontrar diferentes modalidades de esta institución en el derecho foral

gallego, navarro, aragonés, catalán, mallorquín, ibicenco-formenterano (no así en el menorquín) y en los derechos civiles especiales del País Vasco.

El presente estudio busca ofrecer una visión integral de la fiscalidad que recae sobre esta institución y sus vicisitudes en el tráfico jurídico. A lo largo del artículo se abordará, por este orden, su tratamiento en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones («ISyD»), el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas («IRPF»), el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados («ITPyAJD») —especialmente en lo referido a la modalidad de Actos Jurídicos Documentados («AJD»)— y el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana («Plusvalía Municipal»). Finalmente, se aprovechará el desarrollo de los puntos cubiertos por este artículo para formular las propuestas *de lege ferenda* que considero más aconsejable adoptar.

## TRATAMIENTO EN EL ISyD

### Normativa aplicable y devengo

La adquisición patrimonial por medio de pacto sucesorio, tanto si supone una atribución patrimonial para el instituido en vida del instituyente como si únicamente se produce su atribución tras la muerte del instituyente, es una adquisición gratuita *mortis causa*. Así se ha determinado expresamente en la *Ley 29/1987, de 18 de diciembre*, del ISyD («Ley del ISyD»), que afirma en su art. 3 que «constituye el hecho imponible: La adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio».

Por si cupiera alguna duda, el art.11 del *Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones* («Reglamento del ISyD») aclara que, «son títulos sucesorios a los efectos de este Impuesto, además de la herencia y el legado, los siguientes: (...) b) Los contratos o pactos sucesorios». Esta conclusión es válida incluso en los casos en los que el pacto sucesorio implica una atribución de derechos en vida del instituyente, como ha reiterado en numerosas consultas la Dirección General de Tributos («DGT»), por ejemplo, en la Consulta Vinculante V1521-14, de 10 de junio de 2014, referida al pacto sucesorio de atribución particular catalán; la Consulta Vinculante V2233-12, de 20 de noviembre de 2012, referida al pacto sucesorio aragonés, o la Consulta vinculante V1691-07, de 30 de julio de 2007, referida a la donación universal ibicenca-formenterana.

De aquí cabe deducir que a los hechos imponibles del ISyD originados por pacto sucesorio procede aplicarles las normas tributarias propias de las sucesiones y, por lo tanto, les resulta aplicable cualquier deducción, bonificación o tipo de gravamen especial que sea aplicable a estas, con los mismos requisitos y condiciones que los de una sucesión ordinaria. La única excepción a la regla anterior es que se prevea expresamente en la norma que a una situación determinada le son aplicables las normas propias de las donaciones (como sucede, por ejemplo, en el art. 8.6 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*).

No obstante, debe mencionarse que ciertas sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Galicia (señaladamente las sentencias núm. 30/2012 de 30 de enero de 2012, con núm. de recurso

15813/2010, núm. 998/2011 de 21 de noviembre de 2011, con núm. de recurso 15983/2010, núm. 924/2010 de 4 de noviembre de 2010, con núm. de Recurso 15781/2009 y núm. 552/2010 de 2 de junio de 2010, con núm. de recurso 15665/2009) han fallado en un sentido que, mal interpretadas, podrían llevar a entender que este tribunal busca extender la aplicación de los requisitos propios de las adquisiciones *inter vivos* a la apartación gallega (una modalidad de pacto sucesorio cuya peculiaridad principal es que siempre implica atribuir bienes y derechos en vida del instituyente), sin negar su carácter de adquisición *mortis causa*. Indico que se trataría probablemente de una mala interpretación porque estas sentencias se refieren a un supuesto de hecho muy concreto: los sujetos pasivos intentaban aplicar la reducción del ISyD por adquisición de empresa familiar, sin que el transmitente hubiera cesado en sus funciones directivas. Alegaban que el requisito de cesar en las funciones directivas únicamente es exigible en las adquisiciones *inter vivos*, pero que la apartación era una adquisición *mortis causa*.

Pues bien, las sentencias comentadas realizan una interpretación integradora de la norma para entender que el requisito de cese en la actividad también le es aplicable. Es cierto que estarían introduciendo un requisito no exigido por la ley y se podría alegar que se incurre en analogía, pero también es patente la incoherencia en que se incurriría si el requisito de abandono de la actividad se previera para las adquisiciones *inter vivos* y no para las adquisiciones por medio de pacto sucesorio.

En este sentido, y desde mi humilde opinión, las sentencias mencionadas lo único que hacen es interpretar que el requisito de cese en la actividad está implícito en la norma, dada la finalidad de esta: favorecer la transmisión intergeneracional de los negocios familiares. Por lo tanto, el requisito también estaría presente en las adquisiciones *mortis causa*, si bien el legislador no ha creído necesario explicitarlo, dado que resulta de suyo en la mayoría de adquisiciones *mortis causa*.

Las sentencias comentadas en ningún caso hablan de extender el resto de requisitos adicionales que las adquisiciones *inter vivos* deben de cumplir respecto de las adquisiciones *mortis causa* para disfrutar de la reducción —por ejemplo, no se dice nada de la edad del donante, y la argumentación contenida en las sentencias llevaría más bien a interpretar que no sería exigible—. Por lo tanto, y si bien la validez jurídica de los argumentos utilizados en estas sen-

tencias podría suscitar alguna duda, lo cierto es que, desde el punto de vista de la coherencia del sistema tributario, la solución parece acertada.

En conclusión, las sentencias gallegas no supondrían una alteración de la máxima general de que a los pactos sucesorios se les aplican las normas de las sucesiones, sino una precisión a las normas de la reducción por empresa familiar para los casos de adquisiciones *mortis causa*: el requisito de abandonar las funciones directivas está implícito en la norma, de tal forma que si la sucesión *mortis causa* no implica muerte del causante, el causante debe, además de lo indicado explícitamente en la norma, abandonar la actividad, por ser un requisito implícito.

Hecha la salvedad de estas sentencias gallegas, lo cierto es que hasta el 1 de enero de 2004 no era infrecuente que los actuarios intentaran girar liquidaciones en las que se diera el trato de donaciones a los pactos sucesorios que implicaban la atribución de bienes y derechos en vida del instituyente. El motivo de esta tentativa era que la Ley del ISD no contenía hasta esta fecha ninguna previsión respecto al devengo del ISyD en este tipo de pactos. Fue en esta fecha cuando se incluyó la previsión expresa de que en los casos de pacto sucesorio, el devengo del impuesto era el día en que se causase o celebrase el pacto.

Antes de esta enmienda, la única disposición que se preveía para los casos de adquisiciones *mortis causa* en la Ley del ISyD era la del devengo en el momento de la muerte del causante. Por su parte, el devengo en el caso de las adquisiciones *inter vivos* se producía, como hoy en día, en el momento en el que se causaba o celebraba el acto. Adicionalmente, cuando la adquisición estaba sujeta a condición suspensiva, se contemplaba la posibilidad de diferir el devengo hasta el vencimiento de la condición. En conclusión, no había ninguna disposición expresa que regulara al pacto sucesorio ni ningún recurso adicional que permitiera integrar la norma de una manera satisfactoria.

En esta situación, quedaba adecuadamente cubierto el supuesto de pacto sucesorio en el que la adquisición se difería hasta la muerte del causante: se trataba de una condición suspensiva, de modo que el impuesto se devengaba con la muerte del causante. Sin embargo, para el caso de pacto sucesorio con adquisición de bienes y derechos en vida del instituyente, no regía esta norma. Solo cabía aplicar, por coherencia, la regla de la donación. Desde aquí, y una vez constatado que las normas de la adquisición *mortis causa* en el ISyD no casaban bien con

esta institución, el actuario optaba por aplicar de hecho las normas propias de la donación.

Sin embargo, esta doctrina resultaba cuestionable en tanto que nos encontramos ante una institución que civilmente supone siempre una adquisición *mortis causa* y no *inter vivos*. En este sentido, donde la Ley del ISyD no distinguía ni ha querido distinguir entre distintos tipos de adquisición *mortis causa*, no sería tarea del intérprete o aplicador del derecho fabricar tal distinción: *in claris non fit interpretatio*. Por lo tanto, esta tentación de los actuarios tributarios nunca llegó a ser pacífica o aceptada por la doctrina, y el cambio normativo antes expuesto supuso, de hecho, su abandono.

No obstante, cabe preguntarse si no sería conveniente *de lege ferenda* postular que a los pactos sucesorios se les aplicara siempre la normativa propia de la donación cuando suponen atribuciones de bienes o derechos en vida del instituyente, como intentaban algunos actuarios antes de 2004. Esta idea podría parecer adecuada si pensamos en la naturaleza de la institución cuando supone atribución de bienes en vida del instituyente: supone una atribución de bienes en vida del instituyente a título gratuito, lo que le sitúa en situación análoga a la de quien recibe en donación unos bienes. En este sentido, el principio de neutralidad tributaria invitaría a emplear las normas de la donación.

Sin embargo, este argumento podría rebatirse de la siguiente forma: el pacto sucesorio con atribución de bienes y derechos en vida del instituyente tiene un cierto carácter de «adelanto de la herencia futura». En este sentido, su situación análoga no sería la donación, sino la herencia o legado, y es con estas dos instituciones con las que el principio de neutralidad debería tender a equiparar el pacto sucesorio con atribución de presente. En este sentido, aplicar las normas propias de las donaciones —por lo general, menos ventajosas— supondría discriminar a quien recibe su herencia por adelantado con renuncia parcial o total a la herencia futura respecto de quien la recibe de la manera usual: a la muerte del causante.

Aun así, entiendo que el resultado equivalente debe analizarse desde el punto de vista de la situación final fáctica. En este sentido, lo cierto es que el resultado final de la herencia o el legado es la atribución de bienes o derechos fallecido el transmitente, mientras que en la donación o el pacto sucesorio con atribución de bienes y derechos en vida del otorgante el transmitente realiza la atribución en vida. Por lo tanto, la capacidad económica gra-

vada en la donación y en esta modalidad de pacto sucesorio no presentaría diferencias suficientes como para justificar un trato fiscal diferenciado.

Pero incluso en el caso de que se admitiese ese carácter de anticipo de herencia, lo cierto es que el argumento seguiría —a mi juicio— sin ser válido: el heredero que recibe donaciones en vida también ve en ello, en cierta medida, un anticipo de su herencia —véase la colación—. Por lo tanto, existirían las mismas razones para equiparar el tratamiento del pacto sucesorio al de la herencia y el legado como para equiparar la donación a estas últimas instituciones. Pues bien, si por expreso deseo del legislador existe diferencia en el tratamiento fiscal entre donaciones y herencias o legados es porque el legislador aprecia una diferencia en la situación fáctica lograda. Por ello, las mismas diferencias podrían aplicarse al pacto sucesorio con atribución de bienes en vida del otorgante respecto de la herencia y el legado.

Además, existen argumentos prácticos que aconsejan otorgar a los pactos sucesorios el tratamiento de las donaciones, al menos a ciertos efectos tributarios —la acumulación o el plazo de presentación—, como se expone a continuación. Finalmente, conferirle el tratamiento de donación también resultaría coherente con el tratamiento que la DGT da a esta institución a efectos del IRPF —como se expone en el apdo. 3 de este artículo—, que es distinto al que le otorga a efectos del ISyD.

Por lo tanto, entiendo que, como propuesta *de lege ferenda*, el pacto sucesorio con atribución de bienes en vida del otorgante debería asimilar su tratamiento al de una donación, si bien, con la normativa actual, esto no es posible y debe recibir el tratamiento de la herencia o legado.

### Acumulación

Puesto que el pacto sucesorio implica una adquisición *mortis causa*, no debería haber acumulación entre dos pactos sucesorios otorgados por un instituyente en favor de una misma persona. En efecto, conforme al art. 30 de la Ley del ISyD, la acumulación se produce entre dos adquisiciones *inter vivos* (cuando han pasado menos de tres años entre ambas adquisiciones) o entre una donación y una adquisición *mortis causa* (cuando han pasado menos de cuatro años entre una donación y una adquisición *mortis causa*), pero no entre dos adquisiciones *mortis causa*. No cabría, por tanto, acumular dos pactos sucesorios sin incurrir en analogía.

Esta es, precisamente, la doctrina adoptada por la DGT (Consulta Vinculante V3087-13, de 17 de octubre de 2013). Más aún, tampoco cabría acumulación entre lo adquirido por un pacto sucesorio y lo adquirido por sucesión ordinaria, dado que, de nuevo, no existe la acumulación entre dos adquisiciones *mortis causa*. La DGT ha refrendado también esta segunda derivada (Consulta Vinculante V1206-14, de 30 de abril de 2014).

Por lo tanto, aquellos que gocen de vecindad civil en alguno de los territorios que permiten otorgar pacto sucesorio podrían burlar la norma de la acumulación de donaciones, con resultados prácticos análogos, y con un riesgo fiscal mínimo. Desde luego, esta conclusión no parece lógica y refuerza los argumentos para defender un cambio normativo para otorgar al pacto sucesorio el tratamiento fiscal de la donación.

No obstante, la conclusión del párrafo anterior no es de carácter universal, porque aquellos que apliquen la normativa fiscal de Vizcaya —aunque tengan vecindad civil de cualquier otra región de España, dado que la vecindad civil y la ley fiscal son cuestiones disociadas— discurrirán por una vía diferente. La razón de esto es que el art. 56 de la *Norma Foral 4/2015, de 25 de marzo, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones* de este territorio histórico, consciente de esta consecuencia indeseada y, quizá, debido al mayor uso social que el pacto sucesorio tiene en su territorio de aplicación, ha previsto expresamente la acumulación de pactos sucesorios entre sí y con adquisiciones *mortis causa* ordinarias.

Volviendo a territorio fiscal común, la tercera derivada de este galimatías sería plantearse si sería posible acumular una donación a un pacto sucesorio, en tanto que se trataría de una adquisición *inter vivos* que se acumula a una adquisición *mortis causa*. Nada parece impedirlo, siendo el plazo de acumulación de hasta cuatro años. En cambio, no podría funcionar a la inversa: un pacto sucesorio no podría acumularse a una donación, dado que una adquisición *mortis causa* no puede acumularse a una donación —parece que ni siquiera la normativa vizcaína ha previsto este supuesto para permitir la acumulación—. Queda claro que el orden óptimo a efectos de tributación es pacto sucesorio antes que donación o herencia (salvo en Vizcaya).

Vemos cómo aflora aquí una de las grandes incoherencias de tratar al pacto sucesorio con atribución de bienes en vida del causante como adquisición *mortis causa* a efectos del impuesto: una donación se acumula a otra si entre ambas transcurren menos de

tres años, mientras que un pacto sucesorio no se acumula a otro pacto sucesorio y una donación se acumula a un pacto sucesorio con un plazo de cuatro años (no tres años), pero un pacto sucesorio no se acumula a una donación. De nuevo, tenemos cuatro situaciones cuyo resultado económico es análogo, pero cuyos resultados fiscales son divergentes.

### Plazo de presentación de la declaración

Otra de las cuestiones más controvertidas de esta institución es el plazo del que disponen los contribuyentes para proceder a la autoliquidación o liquidación del ISyD cuando el pacto supone una atribución de bienes en vida del instituyente. En estos casos, queda claro que el impuesto se devenga el otorgarse el pacto, pero la regulación sobre el plazo de presentación es absolutamente insatisfactoria.

En efecto, la única mención que puede encontrarse a esta circunstancia es la que se menciona en el art. 67 del Reglamento del ISyD, donde se señala que «*Cuando se trate de adquisiciones por causa de muerte, (...) seis meses, contados desde el día del fallecimiento del causante o desde aquel en que adquiera firmeza la declaración de fallecimiento*». En principio, este párrafo no debería causar ningún problema interpretativo: el pacto sucesorio es un negocio *mortis causa*, de modo que le resultaría aplicable este plazo de seis meses desde la muerte del causante.

El problema es que la esencia del pacto sucesorio con atribución de bienes en vida del instituyente es que los bienes se reciben —y el impuesto se devenga— antes de la muerte del causante, que puede acontecer incluso años más tarde. Interpretando este artículo literalmente, se podría llegar al absurdo de que el impuesto se devenga con el otorgamiento del pacto, pero que no existiría obligación de declararlo hasta pasados tantos años que el impuesto hubiera prescrito, de tal forma que existiría obligación de declarar el impuesto, pero no de abonar la deuda resultante de esta autoliquidación.

Y, sin embargo, esta interpretación literal es la única que parece quedar acogida en la letra de la norma sin dirigirse directamente contra esta. En efecto, la única alternativa sería utilizar el plazo previsto para los «*demás supuestos*», que es de treinta días hábiles. Ahora bien, el pacto sucesorio no puede entrar dentro de los «*demás supuestos*» ni siquiera forzando la interpretación, porque no cabe duda de que es una adquisición *mortis causa*, de forma que no puede encuadrarse dentro de la literalidad de la norma.

Las instrucciones de los modelos 650 y 651 tampoco permiten aportar mayor luz en la cuestión.

La causa de esta circunstancia es, probablemente, que al introducir el devengo anticipado del pacto sucesorio en 2004, el legislador olvidó establecer también una previsión al respecto del plazo. Por lo tanto, ahora es imposible fijar cuál sería este plazo sin ir contra la literalidad de la norma. La única posibilidad de resolver esta cuestión —salvo en el caso de que las Comunidades Autónomas, en el ejercicio de sus competencias, legislen sobre este plazo— es realizar una interpretación integradora de la norma que nos lleve a negar la interpretación literal y aceptar que quien otorga un pacto sucesorio dispone, al menos, de seis meses desde que se otorga el pacto sucesorio para proceder a su liquidación. Acudiendo al argumento de las sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Galicia a que se ha hecho referencia antes, el plazo de seis meses desde el otorgamiento estaría implícito en la norma.

Sin duda, esta es la interpretación más razonable si no se quiere caer en el absurdo de tener que esperar hasta el fallecimiento del causante, pues solo implica saltarse la literalidad del último inciso del párrafo del art. 87 referido a las adquisiciones *mortis causa* («*contados desde el día del fallecimiento del causante o desde aquel en que adquiera firmeza la declaración de fallecimiento*»). Además, también es la solución que resulta coherente con la normativa sobre el plazo previsto para la declaración de la Plusvalía Municipal (*vid infra*, apartado 5 de este artículo).

De hecho, la Comunidad Autónoma de Galicia ha tenido a bien aclarar esta cuestión en su página web para el caso de la *Apartación*, indicando que el plazo es de seis meses desde que se pacta el acto. También ha sido esta la solución dada por la Diputación Foral de Vizcaya en el art. 69 de la *Norma Foral 4/2015, de 25 de marzo, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones* (si bien el plazo es de un año, como es norma general en este territorio). Hasta el momento, ninguna otra Comunidad Autónoma donde el pacto sucesorio esté vigente se ha pronunciado.

La otra alternativa a esperar al fallecimiento —acudir al plazo de 30 días subsidiario— también podría plantearse, puesto que tiene la ventaja de que su plazo se cuenta «*desde que se cause el acto o contrato*», lo cual encajaría con la naturaleza del pacto sucesorio que implica atribuciones de bienes y derechos en vida del instituyente. El problema es que supone obviar que nos encontramos ante una adquisición *mortis causa* y, por lo tanto, no solo incurre en contradicción con la norma, sino también en analogía en



perjuicio del contribuyente —se inaplicaría una norma que, conforme a su literalidad, resultaría aplicable, y se aplicaría análogamente una norma distinta menos favorable al contribuyente—.

### Tratamiento en el IRPF

Por lo que respecta al tratamiento del pacto sucesorio en el IRPF, este no debería plantear mayores dificultades una vez expuesto su tratamiento en el ISyD. En efecto, al tratarse de una adjudicación a título lucrativo *mortis causa*, la plusvalía generada para el instituyente en favor del instituido no debería quedar sujeta a tributación, por aplicación del art. 33.3.b) de la Ley 35/2006 de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas («Ley del IRPF»): «Se estimará que no existe ganancia o pérdida patrimonial en los siguientes supuestos (...) con ocasión de transmisiones lucrativas por causa de muerte del contribuyente».

Esta conclusión debería aplicarse tanto a los pactos sucesorios con atribución de bienes y derechos en vida del instituyente como a los que no implican atribución de bienes y derechos hasta la muerte del instituyente. Sin embargo, la DGT no comparte esta visión. En efecto, a lo largo de varias consultas (por ejemplo, Consulta Vinculante V1543-15, de 22 de mayo de 2015; Consulta Vinculante V1932-14, de 16 de julio de 2014; Consulta Vinculante V1521-14, de 10 de junio de 2014; Consulta Vinculante V3558-13, de 09 de diciembre de 2013, o Consulta Vinculante V2643-13, de 04 de septiembre de 2013), este centro directivo ha señalado consistentemente que la ganancia patrimonial generada por el instituyente queda sujeta a tributación cuando el pacto sucesorio implica la atribución de bienes y derechos en vida del causante. En otras palabras, a efectos del IRPF, la DGT asimila el pacto sucesorio con atribución de bienes y derechos en vida del causante a una donación.

El argumento utilizado por la DGT es básicamente que nos encontramos ante una transmisión *inter vivos* cuando el art. 33.3.b) de la Ley del IRPF se refiere a transmisiones por causa de muerte. También se ha argumentado que, de aceptarse la aplicación del art. 33.3.b) de la Ley del IRPF, se produciría una discriminación en el tratamiento tributario entre la donación y el pacto sucesorio, siendo ambas instituciones de la misma naturaleza.

Destaca, como puede verse, la contradicción existente entre la doctrina sostenida por la DGT a efectos

del IRPF y a efectos del ISyD, por no mencionar que esta primera interpretación se opone también a la doctrina pacífica existente sobre la naturaleza del pacto sucesorio. También es digno de mención cómo la DGT trae a colación los mismos o similares argumentos que se han señalado al hablar del tratamiento en el ISyD a los efectos de defender su asimilación *de lege ferenda* a una donación. A pesar de todo, lo cierto es que desde el punto de vista de la justicia material, a mi juicio, esta postura de la DGT es correcta, aunque no sea sostenible desde el punto de vista del derecho positivo. Probablemente el tratamiento propuesto por la DGT debería ser el que impusiera la ley, pero ciertamente no es el que impone la ley —interpretada de acuerdo con la jurisprudencia y la doctrina preponderante— y, a falta de un cambio normativo, es un tratamiento que debería abandonarse.

En efecto, si la doctrina es prácticamente unánime al defender la naturaleza de adquisición *mortis causa* derivada del pacto sucesorio, no parecería a priori deseable que la DGT intente reclasificar la institución sin habilitación normativa expresa. De hecho, esta pretensión ya ha sido recientemente objeto de dura crítica por la doctrina y, señaladamente, por Alberto San Martín Rodríguez, quien aprovecha para criticar la incoherencia entre la interpretación sentada por la DGT a efectos del ISyD y del IRPF y para recordar que «los actos, negocios o contratos deben calificarse atendiendo a la verdadera naturaleza jurídica de los mismos», lo que le lleva a reclamar un cambio en este criterio administrativo.

También la jurisprudencia existente ha criticado y anulado la pretensión de la DGT de gravar la (en este caso, mal llamada) plusvalía del «muerto». En este sentido, existe abundante doctrina del Tribunal Superior de Justicia de Galicia que rechaza esta interpretación (por ejemplo, sentencias núm. 113/2015 de 4 marzo de 2015, con núm. de recurso 15308/2014, núm. 694/2014 de 26 de noviembre de 2014, con núm. de recurso 15190/2014, núm. 558/2014 de 8 de octubre de 2014, con núm. de recurso 15044/2014, y 167/2014 de 26 de marzo de 2014, con núm. de recurso 15461/2013):

«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 (refiriéndose a los de mejora y los de apartación, modalidades de pacto sucesorio vigentes en Galicia), todo lo cual nos lleva a la estimación del recurso».*

Es cierto que una parte de la doctrina ha defendido para el caso concreto de la apartación gallega un tratamiento diferente, con base en cierta doctrina del Tribunal Superior de Justicia de Galicia (Sentencia núm. 73/2013 de 6 de febrero de 2013, con núm. de recurso 15274/2012). No obstante, entiendo que este no sería el caso, en tanto que, por un lado, esta doctrina ha sido corregida por las sentencias más recientes del mismo tribunal y porque, por otro lado, no se discutía en estas sentencias la naturaleza jurídica de transmisión *mortis causa* de la apartación:

*«Sin cuestionar la tesis inicial de esta Sala sobre la naturaleza jurídica de la apartación (de adquisición *mortis causa*) en la medida en que nos encontramos ante un pacto sucesorio en el que se transmiten bienes a favor de los mejorados sin necesidad de que se abra la sucesión por el fallecimiento del causante, ha de equipararse a la transmisión *inter vivos* a efectos de su tributación».*

Dado que no se discute que la apartación dé lugar a adquisiciones *mortis causa*, se podría interpretar que esta resolución se fundamentó más en motivos de justicia material como los que ya se han apuntado a lo largo del artículo para asimilar el tratamiento fiscal al de una donación, y no tanto en la ley positiva.

Para concluir la exposición del estado de la cuestión en Galicia, a efectos interpretativos recuerdo al lector que al tratarse de una institución de derecho foral, es cada Tribunal Superior de Justicia de cada Comunidad Autónoma el máximo intérprete de la naturaleza civil de este pacto, transmisión *inter vivos* o *mortis causa*. Por lo tanto, la doctrina del Tribunal Superior de Justicia de Galicia es irrefutable —al menos, en el aspecto civil— en lo que se refiere a los pactos sucesorios regulados por el derecho civil foral gallego y, por lo tanto, debería vincular a los actuarios tributarios.

Finalmente, debe puntualizarse que la norma foral vizcaína defiende una interpretación diferente a la de la DGT. Así, en el art. 41.2.b) de la *Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, se puede leer que:

*«Se estimará que no existe ganancia o pérdida patrimonial en los siguientes supuestos: (...) Con ocasión de transmisiones lucrativas por causa de muerte del contribuyente, incluso cuando la transmisión lucrativa se efectúe en uso del poder testatario por el comisario, o por cualquier título sucesorio con eficacia de presente (...)».* La mención a «cualquier título sucesorio con eficacia de presente» ya es bastante explícita para entender incluidos los pactos sucesorios, pero, en cualquier caso, la mención a la Norma Foral del Impuesto de Sucesiones y Donaciones despeja cualquier rastro de duda a este respecto.

### FISCALIDAD INDIRECTA —ITPyAJD—

Dado que el pacto sucesorio es un acto sujeto al ISyD, no quedará sujeto al IVA en tanto que no se otorgue en el ejercicio de una actividad económica. Tampoco quedará sujeto, por norma general, al ITPyAJD. Ahora bien, existe un supuesto en el que sí podría entrar en juego la figura de la cuota variable del AJD: la revocación del pacto sucesorio.

En efecto, en el momento de otorgamiento del pacto, el AJD no puede exigirse en su cuota variable, dado que la sujeción al ISyD lo impide. Sin embargo, si por cualquier circunstancia el pacto es revocado o deviene ineficaz, y esto provoca la devolución de las prestaciones a que dio lugar, la situación es diferente. En este caso, nos encontraríamos ante un acto no sujeto a ISyD ni al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas (véase, por ejemplo, la consulta Vinculante V1521-14, de 10 de junio de 2014), por lo que nada impediría la sujeción a AJD si alguno de los bienes que revierte tiene acceso al registro. En este sentido, se pueden consultar consultas vinculantes como la V2102-10, de 22 de septiembre de 2010, referida a un matrimonio gallego que revoca el pacto de mejora —modalidad del pacto sucesorio— otorgado a su hija por incumplimiento de la carga a la que había sido sometido el pacto.

### IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA

Brevemente, deseo abordar el posible tratamiento de esta institución a efectos de la Plusvalía Municipal. A mi modo de ver, este impuesto no ocasiona problemas interpretativos en cuanto a la normativa que debe aplicarse y al sujeto pasivo de la opera-

ción, dado que no cabe duda de que se trata de una adquisición a título lucrativo. Por lo tanto, sea una adquisición *mortis causa* o *inter vivos* a efectos civiles y/o fiscales, el adquirente —instituido— es quien debe abonar este impuesto.

No obstante, sí causa problemas el plazo para su presentación (art. 110.2 del *Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales*, «TRLH»), que mimetiza la normativa del ISyD. Sin embargo, la redacción de los preceptos que regulan este impuesto no plantea los mismos inconvenientes que en el ISyD, y ello porque el devengo de este impuesto tanto en el caso de actos *inter vivos* como *mortis causa* es «la fecha de la transmisión» para la transmisión del pleno dominio, o «la fecha en que tenga lugar la constitución o transmisión» (Art. 109.1 TRLH) en el caso de la constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativo del dominio. Por su parte, la norma relativa al plazo no hace ninguna mención a la muerte del causante, sino que se limita a indicar que «Cuando se trate de actos por causa de muerte, el plazo será de seis meses prorrogables hasta un año a solicitud del sujeto pasivo».

Por lo tanto, queda claro que el plazo para liquidar la Plusvalía Municipal en el caso del pacto sucesorio es siempre de seis meses. Esta norma debería aplicarse subsidiariamente incluso cuando las ordenanzas municipales de los ayuntamientos modifiquen la redacción de la normativa referida al plazo para incluir una mención a la muerte del causante, pues de otro modo se incurriría en los mismos problemas interpretativos señalados para el ISyD. De hecho, la circunstancia de que en la Plusvalía Municipal el plazo para declarar el impuesto, conforme a la normativa vigente, sea de seis meses, unida al hecho de que, en principio, los plazos de la Plusvalía Municipal mimetizan a los del ISyD, debería considerarse un argumento a favor de la aplicación del plazo de seis meses —a falta de disposición normativa expresa— también al ISyD, por coherencia del sistema tributario.

Finalmente, merece la pena situar nuestra atención brevemente sobre la bonificación potestativa recogida en el artículo 108.4 del TRLH: para la «transmisión o constitución de derechos reales de goce limitativos del dominio, realizadas a título lucrativo por causa de muerte a favor de los descendientes y adoptados, los cónyuges y los ascendientes y adoptantes». ¿Resultaría aplicable esta deducción al pacto sucesorio que implique atribución de bienes y derechos en vida del causante? Habida cuenta de la naturale-

za de transmisión *mortis causa*, la respuesta debería de ser afirmativa.

No obstante, y dado el carácter de deducción potestativa, una ordenanza municipal podría regular esta bonificación excluyendo expresamente el pacto sucesorio de su aplicación. Además, conviene señalar que la Dirección General de Tributos podría adoptar en este punto una interpretación similar a la que ha desarrollado para el caso del IRPF, en cuyo caso, la aplicación de esta deducción encontrará sin duda la oposición de los actuarios.

## BIBLIOGRAFÍA

- BAYOD LÓPEZ, C.: «Las novedades en materia de pactos sucesorios en la Ley Aragonesa de Sucesiones por causa de muerte (Ley 1/1999 de 24 de febrero)», en *Estudios jurídicos en homenaje al profesor Luis Díez-Picazo, volumen IV: Derecho civil, derecho de sucesiones, otras materias*, (A. Cabanillas Sánchez), 2002, pág. 1.
- FERNÁNDEZ LÓPEZ, R.: «Los pactos sucesorios del Derecho civil de Galicia desde la perspectiva tributaria». *Dereito*, 2014 (Xaneiro-Xuño), 1-29, págs. 6 y ss.
- FERRER VANRELL, M.: «Los protocolos familiares y la Ley balear 22/2006, de 19 de diciembre, como factores determinantes del resurgir de los pactos sucesorios», *Actualidad Civil*, 2009, (Quincena del 16 al 30 marzo), núm. 12, Sección a Fondo, tomo 1, págs. 1375 y ss.
- GINÉS CASTELLET, N.: «Los pactos sucesorios en Cataluña: entre la tradición y la innovación», *Actualidad Civil*, 2011 (Quincena del 1 al 15 de marzo), núm. 5, Sección a Fondo, tomo 1, págs. 508 y ss.
- SAN MARTÍN RODRÍGUEZ, A.: «Incidencia en el ámbito tributario de los pactos sucesorios regulados en la normativa civil territorial», *Quincena Fiscal*. 2015, núm. 12, págs. 9 y ss. (en pág. 12).
- SANTACRUZ BLANCO, R.: «Fiscalidad de las instituciones aragonesas de Derecho privado», en *XVIII Encuentros del Foro de Derecho Aragonés* (F. García Vicente), Zaragoza (2008), págs. 14 y ss.

ALBERTO ARTAMENDI GUTIÉRREZ\*

\* Abogado del Área de Fiscal y Laboral de Uría Menéndez (Barcelona).